

**Die unternehmenseigene Revisionsabteilung  
in der industriellen Großunternehmung  
und ihre Beziehungen zur Betriebsrationalisierung**

**Hubert Grun**



Die unternehmenseigene Revisionsabteilung  
in der industriellen Grossunternehmung und ihre  
Beziehungen zur Betriebsrationalisierung

Inaugural-Dissertation  
zur Erlangung der Doktorwürde  
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät  
der Ludwig-Maximilians-Universität  
zu München

Vorgelegt von:

Hubert G r u n

1957



Die Entwicklung der deutschen Literatur  
im 19. Jahrhundert  
von der Romantik bis zur Gegenwart

Referent: Prof. Dr. Otto Hintner  
Tag der mündlichen Prüfung: 19. Dezember 1957

# Disposition

|                                                                                                                                | Seite |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>I. <u>Einführung</u></b>                                                                                                    |       |
| 1) Einleitung                                                                                                                  | 1     |
| 2) Entstehungsgeschichte der Revisions-<br>abteilungen in Deutschland                                                          | 5     |
| 3) Gedanken zur Problematik der unternehmens-<br>eigenen Revision                                                              | 10    |
| A) Gründungsmotive                                                                                                             | 10    |
| a) Der Wunsch nach eigener Revision<br>des gesamten Betriebsablaufes                                                           | 11    |
| b) Das Bestreben, sich ein Instrument<br>wirtschaftlicher Beratung (im wei-<br>testen Sinne) zuzulegen                         | 13    |
| c) Das Streben nach Selbständigkeit                                                                                            | 20    |
| d) Das Streben nach Machtfülle                                                                                                 | 22    |
| B) Vor- und Nachteile der internen Re-<br>vision und die Abgrenzung zur exter-<br>nen Revision                                 | 22    |
| 4) Neue Aufgaben zur Entlastung der Ge-<br>schäftsführung                                                                      | 31    |
| <b>II. <u>Der organisatorische Aufbau und die Arbeits-<br/>weise der internen Revisionsabteilung</u></b>                       |       |
| 1) Der Revisionsbegriff in der Betriebswirt-<br>schaftslehre - Wesen und Zweck der unter-<br>nehmenseigenen Revisionsabteilung | 35    |
| 2) Die Stellung der unternehmenseigenen Re-<br>visionsabteilung innerhalb der Betriebs-<br>organisation                        | 49    |
| 3) Prüfungsplan und Prüfungsverlauf bei Re-<br>visionen der unternehmenseigenen Revisions-<br>abteilung                        | 56    |
| 4) Prüfungswege und ihre Anwendung durch die<br>interne Revision                                                               | 65    |
| a) Die vollständige und stichprobenweise<br>Revision                                                                           | 65    |

|                                                                   | Seite |
|-------------------------------------------------------------------|-------|
| b) Die formelle und materielle Revision                           | 69    |
| c) Die progressive und retrograde Revision                        | 71    |
| Präventive und detektive Revisionen                               | 72    |
| Regelmässige und ausserordentliche Revisionen                     | 73    |
| Persönliche und sachliche Prüfung                                 | 74    |
| 5) Die Berichterstattung                                          | 76    |
| 6) Die Bewertungsfrage der unternehmenseigenen Revisionsabteilung | 80    |

### III. Die Träger der internen Revision

|                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1) Revisionsorgane und unternehmenseigene Revision                                      | 86 |
| a) Einzelrevisoren                                                                      | 87 |
| b) Revisionsgesellschaften                                                              | 90 |
| c) Unternehmenseigene Revisionsabteilungen                                              | 93 |
| d) Sonstige Prüfungsorgane                                                              | 95 |
| 2) Die fachlichen Voraussetzungen für Prüfer der unternehmenseigenen Revisionsabteilung | 98 |

### IV. Die Prüfungsgebiete der internen Revision

|                                                                                                                                                                                                  |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1) Aufgaben der Revisionsabteilung                                                                                                                                                               | 102 |
| 2) Aufgabengliederung der Revisionsabteilung                                                                                                                                                     |     |
| a) Prüfung der Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung unter Beachtung der gesellschaftsrechtlichen Vorschriften, der Kontenrahmen- und Kostenrechnungsrichtlinien sowie der Betriebsorganisation | 107 |

#### Prüfungsgebiet: Finanzbuchhaltung

|                                              |     |
|----------------------------------------------|-----|
| 1) Bestandsprüfungen                         | 107 |
| 2) Prüfung des Geld- und Zahlungsverkehrs    | 108 |
| 3) Prüfungen in der Kontokorrentbuchhaltung  | 109 |
| 4) Prüfung der kurzfristigen Erfolgsrechnung | 110 |

#### Prüfungsgebiet: Betriebsbuchhaltung

|                                          |     |
|------------------------------------------|-----|
| 1) Prüfung des Betriebsabrechnungsbogens | 111 |
| 2) Prüfung der Aufwandsarten             | 111 |

|                                                                                                                                    | Seite |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Prüfungsgebiet: <u>Lagerbuchhaltung und<br/>Magazinverwaltung</u>                                                                  |       |
| 1) Prüfung der Warenbestände                                                                                                       | 113   |
| 2) Prüfung der Bestandsbewegung                                                                                                    | 114   |
| 3) Prüfung der Einstandswerte                                                                                                      | 114   |
| 4) Prüfung der Lagerverluste                                                                                                       | 115   |
| Prüfungsgebiet: <u>Einkaufsabteilung</u>                                                                                           |       |
| 1) Prüfung der Einkaufsorganisation                                                                                                | 115   |
| 2) Prüfung des Wareneingangs                                                                                                       | 116   |
| Prüfungsgebiet: <u>Kalkulation</u>                                                                                                 |       |
| 1) Prüfung der Nachkalkulation                                                                                                     | 117   |
| 2) Prüfung der Vorkalkulationsergebnisse                                                                                           | 118   |
| Prüfungsgebiet: <u>Vertrieb</u>                                                                                                    |       |
| Prüfung des Verkaufswesens                                                                                                         | 119   |
| Prüfungsgebiet: <u>Organisation</u>                                                                                                |       |
| Prüfung der Zweckmässigkeit der Or-<br>ganisationsmittel und des Arbeits-<br>ablaufes in den einzelnen Verwal-<br>tungsabteilungen | 120   |
| b) Sonderprüfungen (Sonderaufgaben für die<br>interne Revision)                                                                    | 122   |
| Prüfungsgebiet: <u>Alle betriebswirtschaftlichen<br/>Bereiche des Unternehmens</u>                                                 | 122   |
| 5) Einzeldarstellung von Sonderaufgaben der<br>internen Revision                                                                   | 123   |
| a) Prüfung bestehender Verträge                                                                                                    | 124   |
| aa) Versicherungsverträge                                                                                                          | 124   |
| ab) Stromlieferungsverträge                                                                                                        | 126   |
| b) Mitwirkung bei Vertragsabschlüssen                                                                                              | 127   |
| c) Die Erstellung von Gutachten                                                                                                    | 128   |
| d) Die Mitwirkung bei der Einführung ra-<br>tioneller Arbeitsmethoden in den kauf-<br>männischen Verwaltungsabteilungen            | 130   |
| e) Prüfungen zur Entlastung der Abschluss-<br>prüfer bei Aktiengesellschaften                                                      | 130   |
| f) Sonstige Sonderaufgaben                                                                                                         | 134   |

## V. Die Auswertung

|                                                                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1) Die Auswertung der Prüfungsergebnisse im Hinblick auf eine rationelle Betriebsgestaltung                            | 136 |
| a) Die Beziehungen zwischen Organisation und Revision                                                                  | 137 |
| b) Der Verbesserungsvorschlag als Folge kaufmännischer und organisatorischer Revisionen                                | 140 |
| c) Wege zur Einführung rationeller Verwaltungsarbeit                                                                   | 145 |
| ca) Die Einführung neuer rationeller Arbeitsmethoden und organisatorischer Abläufe durch Vorträge (akustische Methode) | 146 |
| cb) Die Einführung neuer rationeller Arbeitsmethoden durch schriftliche Bekanntgabe (optische Methode)                 | 147 |
| d) Die Mitwirkung der Revisionsabteilung bei der Rationalisierung über den Weg der Organisationsprüfung                | 150 |
| e) Die Neuorganisation und die Verbesserung der bestehenden Organisation als Revisionsaufgabe                          | 152 |
| 2) Zusammenfassung                                                                                                     | 155 |
| Literaturverzeichnis                                                                                                   | 157 |

Verzeichnis der Abkürzungen,  
die in dieser Abhandlung verwendet wurden.

|             |                                                              |
|-------------|--------------------------------------------------------------|
| RA          | = Revisionsabteilung                                         |
| A. Ges.     | = Aktiengesetz                                               |
| A. A.       | = Arbeitsanweisung                                           |
| B. A.       | = Betriebsangehörige                                         |
| BAB         | = Betriebsabrechnungsbogen                                   |
| Org. Abtlg. | = Organisationsabteilung                                     |
| RKW.        | = Rationalisierungs - Kuratorium<br>der Deutschen Wirtschaft |



Digitized by the Internet Archive  
in 2026

## I. Einführung

### 1) Einleitung

Das wirtschaftliche Geschehen wird heute weitgehend unter dem Gesichtspunkt der Leistungssteigerung und der Erhöhung des Lebensstandards betrachtet. Beide Endziele aber sind nur dann erreichbar, wenn das wissenschaftlich begründete ökonomische Prinzip verwirklicht wird. In seiner kürzesten Form sagt dieses Prinzip, dass ein bestimmter Ertrag mit dem geringsten Aufwand an Mitteln erwirtschaftet werden soll (Minimumprinzip). Diese Grundregel entspricht vernunftgemässer Handlungsweise auf wirtschaftlichem Gebiet.

Dieses Streben nach wirtschaftlicher Leistungssteigerung zum Nutzen aller Wirtschaftssubjekte kann innerhalb einer Betriebswirtschaft auf verschiedene Weise erreicht werden:

- a) durch die Mitarbeit jedes einzelnen Betriebsangehörigen. Charakteristisch ist hierfür das betriebliche Vorschlagswesen;
- b) durch betriebswirtschaftliche Abteilungen innerhalb der Betriebsorganisation;
- c) durch Betriebsberatungen des RKW und
- d) durch einen lebensnahen zwischenbetrieblichen Erfahrungsaustausch.

In dieser Arbeit werden die betriebswirtschaftlichen Abteilungen - und hier besonders die Revisionsabteilung - herausgestellt, die dazu bestimmt sind, selbst an den innerbetrieblichen Problemen der Rationalisierung mitzuwirken und den Rationalisierungsgedanken zu verbreiten. Als Einrichtungen des eigenen Betriebes bilden sie die Hauptpfeiler der wirtschaftlichen Rationalisierung. Während die Organisationabteilung als Trägerin der eigentlichen Rationalisierungsarbeit anzusehen ist, hat die Revisionsabteilung ausser den ihr wesenseigenen Aufgaben die Funktion, durch Anregungen, Empfehlungen und Vorschläge Rationalisierungsimpulse zu geben. Die Prüfungserfahrungen der in ihr beschäftigten Revisoren versetzt sie in die Lage, nicht nur Mängel aufzudecken, sondern auch auf echte Verbesserungs-

möglichkeiten hinzuweisen. Damit wirkt die unternehmens-eigene Revision befruchtend auf die rationelle Betriebsgestaltung. Diese Erkenntnis hat auch dazu beigetragen, dass die Revisionsabteilung einen festen, unentbehrlichen Platz in der Betriebsorganisation eingenommen hat.

Nach Rössle<sup>1)</sup> wird unter Rationalisierung "die Anwendung aller Grundsätze und Regeln, die eine vorbedachte Betriebsführung garantieren," verstanden. Soll dieser Grundsatz eine lebendige betriebswirtschaftliche Erkenntnis sein und will man danach handeln, so ist auch die Arbeitsweise der Revisionsabteilung darauf auszurichten, und zwar einmal im Hinblick auf die eigene Arbeitsausführung und zweitens bezogen auf das Prüfungsobjekt. Der Kostenstelle "Revisionsabteilung" muss also das Ziel gesetzt werden, die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens zu erhalten und verbessern zu helfen, mit anderen Worten, die Kosten in ein wirtschaftlicheres Verhältnis zum Ertrag zu bringen. Grössere Wirtschaftlichkeit kann erreicht werden, wenn der Wirkungsgrad der Arbeit bei konstanten Kosten eine Steigerung erfährt, durch die der Ertrag vergrössert wird. Sinken jedoch die Kosten bei unverändertem Wirkungsgrad der Arbeit, ist das ebenfalls einer Erhöhung des Ertrages gleichzusetzen. Die Revisionsabteilung als Organ der kaufmännischen Betriebsführung wird sich daher hauptsächlich mit Aufgaben zu befassen haben, welche die betriebswirtschaftlich richtige und rationelle Erfüllung der betrieblichen Funktionen Beschaffung, Lagerung, Verwaltung und Vertrieb zum Gegenstand haben. Prüfungs- und Rationalisierungsfragen, die allein die Fertigung betreffen, werden von diesen Ausführungen nicht berührt, weil unsere Abhandlung auf die kaufmännische Revision und die kaufmännische Rationalisierung abgestellt ist. Prüfungs- und insbesondere Rationalisierungs-

---

1) K. Rössle, "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre" 1956, München, Seite 167

fragen der Fertigung stehen dem Arbeitsfeld des Technikers und Ingenieurs näher als dem des Kaufmanns.

Die betriebsinterne Revision steht in einem bemerkenswerten Verhältnis zur betrieblichen Organisation. Eine genaue Kenntnis dieser Organisation ist für den angestellten Revisor eine *conditio sine qua non*, ohne die eine erfolgreiche Arbeit nicht möglich ist. Die Prüfer müssen stets über den "status á jour" der Betriebsorganisation unterrichtet sein und sie beherrschen. Es liegt eine wesentliche Aufgabe darin, bei den Prüfungen darauf zu achten, dass die betrieblichen Organisationsvorschriften auch von allen Abteilungen eingehalten werden. Diese dauernde Beschäftigung der Revisoren mit Organisationsfragen lässt erwarten, dass Revision und Organisation in einem befruchtenden Wechselverhältnis zu einander stehen. In unseren Ausführungen ist daher auch Stellung zu nehmen zu den Beziehungen zwischen den Aufgaben der Revisionsabteilung und der Organisationsabteilung, wobei ausdrücklich davon ausgegangen wird, dass die Organisationsabteilung auch zugleich Trägerin der Rationalisierung ist. Die konstruktive Arbeit der Revisionsabteilung im Sinne einer Einwirkung auf die rationelle Betriebsgestaltung darf hierbei nicht übersehen werden. Die in dieser Richtung wirkende Dynamik der Revision ist als ein unentbehrlicher Rationalisierungsfaktor für den Betrieb anzusehen.

In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird das innerbetriebliche Revisionswesen im Vergleich zur Wirtschaftsprüfung als einem Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre nicht gebührend berücksichtigt. Man wird damit der Wichtigkeit dieses Zweiges der Wirtschaftsprüfung nicht gerecht. Gelegentlich befassen sich einige Autoren in Fachzeitschriften mit den Problemen der betrieblichen Revision. Sie heben aber hierbei vielfach technische Prüfungen und Kontrollen in

Anlehnung an den Produktionsprozess hervor<sup>1)</sup>. Selbst in neueren Fachbüchern wird die betriebliche Revision kaum erwähnt oder nur auf wenigen Seiten gestreift<sup>2)</sup>. Um die wachsende Bedeutung der betrieblichen Revision richtig zu beleuchten, sei auf die ansteigende Zahl der Stellenangebote für Angehörige der Prüferberufe in den deutschen Wirtschaftszeitungen hingewiesen, in denen qualifizierte Kräfte für den Aufbau oder Ausbau von Revisionsabteilungen gesucht werden. Die Unternehmen haben den Wert der internen Revision erkannt, bevor eine wissenschaftliche Erforschung und Begründung derselben erfolgt ist.

Die vorliegende Abhandlung befasst sich nur mit industriellen Grossbetrieben in der Rechtsform der Aktiengesellschaft. Es wird der Versuch unternommen, die betriebswirtschaftlichen Aufgaben einer unternehmens-eigenen Revisionsabteilung und ihre Einflussmöglichkeiten auf eine rationelle Betriebsgestaltung darzustellen, und Zusammenhänge zwischen Revision, Organisation und Rationalisierung aufzuzeigen. Zur Lösung dieser Aufgabe gingen die Untersuchungen von der internen Revision im industriellen Grossbetrieb aus. Die betriebswirtschaftlichen Grundlagen einer Revisionsabteilung werden daher im Mittelpunkt der Abhandlung stehen.

---

1) A. Ronneberger, "Über die Notwendigkeit innerbetrieblicher Kontrollen" in "Die wirtschaftsprüfung" 1953, Seite 461 ff.

2) Vergl. F.A. Schmitt/F. Schmitt, "Das Revisionsuniversum" 1953, Berlin-Bielefeld-München, Seite 70 ff.

## 2) Entstehungsgeschichte der Revisionsabteilungen in Deutschland

Der Wunsch nach betriebseigenen Revisionsorganen ist nicht erst in jüngster Zeit festzustellen. Bereits die Handelszentralen der Fugger zu Augsburg hatten eigene Buchprüfer, denen in erster Linie die Prüfung der Zweiggeschäftsstellen und des Hauptkontors oblag<sup>1)</sup>.

Die Bemühungen nach eigener Überwachung stützten sich u. a. auf das Bedürfnis, mit wachsender Betriebsgrösse das Unternehmen wirksam nach kaufmännischen Grundsätzen überwachen und kontrollieren zu können, um Verlustquellen zu entdecken und zu beseitigen<sup>2)</sup>. Vor allem aber auch deshalb, um verlässliche Unterlagen für betriebsnotwendige

---

### 1) W. Klebba, "Revisionspraxis", 1953, Nürnberg, Seite 20

Bei der Darstellung der Geschichte des Prüfungswesens führt Klebba einige Beispiele an, die besonders auf die ersten Hausrevisionen im 16. Jahrhundert hinweisen. Danach darf man annehmen, dass die interne Revision wahrscheinlich älter ist als die externe Revision. Klebba schreibt:

"Ferner findet sich in den Büchern eine Ausgabe verbucht für eine "Kommission, so gen Antwerpen gezogen, um des Paulus Gomerz Bücher zu übersehen". Es handelt sich demnach in diesen Fällen um Prüfung der Handelsbücher durch den Buchhalter des Hauptgeschäfts, also um das, was wir heute "Hausrevision" nennen."

### 2) W. Prion, "Betriebsprüfung, Wirtschaftsberatung und der Wirtschaftsprüfer". - in "Der Wirtschaftsprüfer" 1931, Seite 2 ff.

Prion begründet Prüfungen im Betrieb wie folgt: "Dies ist insbesondere bei Grossbetrieben der Fall, wo die Leitung nicht mehr einen unmittelbaren Einblick in die Organisation und den Ablauf der Betriebsarbeit hat. Dann werden betriebseigene Prüfungsbüros gebildet, die die Aufgabe haben, die Funktionen eines Prüfers wahrzunehmen. Von ihnen können die Geschäftsgänge, die zweckmässige Erledigung der Arbeiten, die Wirksamkeit der Kontrollen, die Reibungen zwischen den einzelnen Teilen des Betriebes ständig nachgeprüft werden. Doch sind diese betriebseigenen Prüfungsstellen vielfach mit den betriebseigenen Organisationsstellen verbunden..."

Dispositionen zu erhalten. Hinsichtlich der Betriebsgrösse ist die Tatsache bedeutungsvoll, dass immer nur von den grössten Betrieben Revisionsorgane für betriebs-eigene Zwecke geschaffen wurden. Im Laufe der Zeit zeigten sich jedoch weitere wesentliche Motive für die Errichtung betriebseigener Revisionsorgane, die dieser Entwicklung Richtung, Tempo und Ausmass gaben.

Vorbildliche Prüfungseinrichtungen, planvoll organisiert, entstanden in Deutschland zuerst bei den Grossbanken und hier an erster Stelle bei der früheren Deutschen Bank<sup>1)</sup>. Grosse meist konzernierte Industrieunternehmen folgten sehr bald diesem Beispiel und gingen dazu über, sich betriebseigene Revisionsabteilungen anzugliedern. Hintner<sup>2)</sup> stellte bereits 1926 fest:

"Interne Revisionsabteilungen treten heute, wo die externe Revision allen Anforderungen genügt, gewöhnlich nur bei Grossbetrieben ins Leben. Die Grossbanken haben sich Revisionsbüros von hervorragender Qualität geschaffen, ohne welche eine wirksame Kontrolle des ausgedehnten Filialnetzes unmöglich wäre. Daneben besitzen viele Industrie- und Handelskonzerne von erheblichem Umfange ihre eigenen Revisionsabteilungen."

Ursprünglich wurden in diesen Betrieben die Prüfungen, die heute den Revisionsabteilungen zufallen, fast ausschliesslich als Nebenarbeiten von leitenden Angestellten vorgenommen, die einen möglichst umfassenden Überblick über sämtliche Abteilungen des Betriebes hatten. Dies geht aus einer Arbeit von Seuthe<sup>3)</sup> hervor, welche die Organisation von Grossbetrieben in der Westdeutschen Industrie behandelt. Darin heisst es:

- 
- 1) J. Sponheimer, "Das kaufmännische Revisionswesen in Deutschland", 1925, Berlin, Leipzig, Wien, Seite 92
  - 2) O. Hintner, "Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft", 1926, München, Berlin, Leipzig, Seite 49
  - 3) H. Seuthe, "Die Gliederung der Verwaltung in der westdeutschen Grossindustrie", 1921, Köln, Seite 41, Diss.

"Das kaufmännische Büro der Gasmotorenfabrik Deutz mit seinen Unterabteilungen ist die Hauptüberwachungsstelle des gesamten Unternehmens..... Die Überwachungsarbeit der Abteilungsleiter erstreckt sich auf die Selbstkosten (Material, Löhne, Unkosten aller Art), auf die Lagerbestände und auf die Lagerbestellungen an Erzeugnissen der eigenen Betriebe und von auswärts. Die Stelle soll durch ihre Tätigkeit und ihre Einblicke in alle Unterlagen eine besondere Revisionsabteilung ersetzen."

Einen schnellen beachtlichen Aufschwung nahm das innerbetriebliche Revisionswesen in der Zeit nach dem ersten Weltkrieg, als sich infolge von Inflationerscheinungen und der gesunkenen Geschäftsmoral die Arbeit für freiberufliche Revisoren häufte. Zudem gab es Aufgaben, die die Kraft des Einzelrevisors oftmals überstiegen, was dazu führte, dass Grossbetriebe immer mehr eigene Revisoren beschäftigten.<sup>1)</sup> Sehr oft waren auch die Angestellten der Betriebe mit Arbeit überlastet, so dass für die einzelnen Arbeiten nicht die erforderliche Sorgfalt aufgewendet werden konnte und eine Nachprüfung vieler Arbeiten notwendig wurde. Damals, so führt Fleischmann<sup>2)</sup> aus, versagten vielfach die bestehenden Kontrolleinrichtungen des kaufmännischen Rechnungswesens, das noch nicht über unseren heutigen Grad der Vollkommenheit verfügte. Das Bedürfnis nach weiterem Ausbau der Kontrollmittel war die Folge. Aus diesem Anlass gingen nach und nach immer mehr Grossbetriebe dazu über, sich eigene Revisionsabteilungen einzurichten, die den individuellen Anforderungen gewachsen waren. Die zunehmende Konzentration in der Wirtschaft und der Zug nach wirtschaftlicher Macht dürften ebenfalls die Entstehung der Revisionsabteilungen begünstigt haben.

Auch mag bei der Errichtung von Revisionsabteilungen die berechnigte Forderung der Betriebsführung mitge-

---

1) W. Klebba, a. a. O. Seite 18

2) R. Fleischmann, "Die betriebseigene Revision in einem Grossbetrieb des Maschinenbaus", 1926, Köln, Seite 2, Diss.

wirkt haben, sich von aussenstehenden Revisionsorganen, die Einflüssen Dritter ausgesetzt waren, unabhängig zu machen, um so die Revisionstätigkeit für den eigenen Betrieb vielseitiger, intensiver und erfolgreicher zu gestalten. Sie sollten der laufenden Überwachung aller kaufmännischen Arbeitsvorgänge dienen und Sonderaufgaben lösen. Eine Arbeitsteilung ergab sich also in der Weise, dass die Prüfer von Revisions- u. Treuhandgesellschaften oder die vereidigten Bücherrevisoren bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und bei der Prüfung doloser Handlungen herangezogen wurden, während die betriebseigenen Revisionsabteilungen als betriebliche Dauereinrichtung den Geschäftsablauf laufend zu prüfen hatten. Unerlässliche Voraussetzung für die Einrichtung einer Revisionsabteilung war natürlich auch das Moment, dass die Abteilung für den Betrieb wirtschaftlich tragbar war.

Die Folgen der Wirtschaftskrise von 1929 bis 1932 beschleunigten die Entwicklung nicht nur hinsichtlich der Einführung einer gesetzlichen Pflichtprüfung für die Aktiengesellschaften, sondern sie führten gleichfalls zu einem konsequenten Ausbau der Revisionsabteilungen. Aus der ständig verfeinerten auf die Arbeitsteilung zurückgehenden Organisation ergaben sich Revisionsaufgaben, die im engen Zusammenhang mit der Betriebsrationalisierung zu sehen sind. Der akuten Gefahr der Veruntreuung und der Unterschlagung musste ebenfalls energisch begegnet werden, wozu allein die in grösseren Abständen vorgenommenen Fremdrevisionen sich als nicht ausreichend erwiesen. Denn die mit dem Wachstum des Unternehmens verbundene Ausdehnung und die damit gegebene Unübersichtlichkeit des Rechnungswesens für den einzelnen verführte geradezu zu Untreuehandlungen.

Die weitgehende Zerstörung der deutschen Wirtschaft während des zweiten Weltkrieges durch Kriegseinwirkungen und während der ersten Nachkriegszeit durch Demontagen erforderte einen ebenso umfangreichen Wiederaufbau. Der Aufbau und z. Teil auch die Vergrösserung indu-

strieller Unternehmen bedingten gleichzeitig wiederum eine weitgehende Arbeitsteilung im Betriebsorganismus und brachten eine einzigartige Gelegenheit, sich organisch betriebseigene Revisionsabteilungen zuzulegen. Da eine zweckentsprechende Arbeitsteilung nur aufgrund einer straffen systematischen Organisation möglich ist, musste deren Einhaltung von einem betriebseigenen Organ überwacht werden. Von gleicher Bedeutung erwies sich die Nachprüfung der Arbeitsleistungen der verschiedenen Abteilungen im ganzen sowie ihrer einzelnen Glieder.

Die um 1900 und in einem grösseren Rahmen nach 1920 erfolgreich begonnene Entwicklung ist auch heute noch längst nicht abgeschlossen, und immer mehr Unternehmen sind bemüht, sich eigene Revisionsabteilungen anzugliedern. Der Wiederaufbau bot die einmalige Gelegenheit, Revisionsorgane planvoll in die Betriebsorganisation einzubauen. Der einsetzende Wettbewerb auf den Märkten des In- und Auslandes, die sich wieder den deutschen Kaufleuten geöffnet hatten, beschleunigte diesen Prozess. Vielfach wurde auch die schon bestehende Gliederung der Revisionsabteilung den neuesten Organisationserkenntnissen angepasst, und dementsprechend ergaben sich neue Aufgaben.

### 3) Gedanken zur Problematik einer unternehmenseigenen Revision

Die vielseitigen und zahlreichen Veröffentlichungen über das Treuhandwesen und die Wirtschaftsprüfung beschäftigen sich z. T. sehr ausführlich mit der allgemeinen Prüfungsmaterie und den Prüfungsorganen der öffentlichen Revisionspraxis (externe Revision). Das bedeutet jedoch noch nicht, dass alle Teilgebiete der Wirtschaftsprüfung ausreichend oder erschöpfend Gegenstand wissenschaftlicher Untersuchungen waren. Z. B. findet man hier das für Grossbetriebe sehr wichtige Spezialgebiet der innerbetrieblichen Revision (internen Revision) noch nicht genügend erforscht. Die Gründe für diese Tatsache dürften darin liegen, dass die Funktion der betrieblichen Revisionsabteilung vom Standpunkt der reinen und der angewandten Betriebswirtschaftslehre schwierig zu behandeln ist. Wichtige Einblicke in das Wesen und die Praxis der internen Revision fehlen im allgemeinen, und die Aufgabenstellung ist noch nicht klar genug herausgearbeitet worden. Man hat auch die Motive, die zu ihrer Gründung geführt haben, und die Vor- und Nachteile der betrieblichen Revision noch nicht genügend herausgestellt und gegeneinander abgewogen. Das dürfte die Ursache dafür sein, dass man die Stellung der Revisionsabteilung oft allzu kritisch beurteilt hat.

#### A) Gründungsmotive

Bereits vor der Errichtung einer unternehmenseigenen Revisionsabteilung tritt die Problematik in Erscheinung, wenn man die Frage nach den Beweggründen für die Bildung von Revisionsabteilungen zu beantworten sucht. Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen dürften es nur Beweggründe sein, die dazu bestimmt sind, ausschliesslich dem Betriebszweck zu dienen. Wir wollen sie als solche wirtschaftlicher Natur bezeichnen. Es lassen sich jedoch Beweggründe sowohl wirtschaftlicher Natur als auch solche feststellen, die ihren Ursprung

ausserhalb der streng wirtschaftlichen Handlungsweise haben, obwohl gesagt werden muss, dass exakte Trennungslinien nicht gezogen werden können, weil Berührungspunkte der einzelnen Beweggründe untereinander bestehen. Zu den ersteren Beweggründen zählt

- a) der Wunsch nach eigener Revision des gesamten Betriebsablaufes,
- b) das Bestreben, sich ein Instrument wirtschaftlicher Beratung (im weitesten Sinne) zuzulegen.

Zu den letzteren gehört

- c) das Streben nach Selbständigkeit und
- d) das Streben nach Machtausübung.

Man kann mit Bestimmtheit sagen, dass regelmässig mehrere Beweggründe ausschlaggebend für die Gründung betrieblicher Revisionsabteilungen sind, auch dann, wenn sie bewusst nicht immer vollständig und eindeutig genannt werden. Letzteres kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn die Gründe a) und b) das Entstehen einer Revisionsabteilung bewirken, die Stellung dieser Abteilung aber in direkter Abhängigkeit zu einem Vorgesetzten aufgebaut wird und die tatsächliche Arbeitsweise darlegt, dass eine objektive Prüfungstätigkeit gegenüber anderen Betriebsabteilungen nicht gewährleistet ist oder dass vielleicht mehr oder weniger stark ausgeprägte persönliche Ziele Gegenstand von Prüfungen werden. In einem solchen Fall liegt dann eine versteckte Koppelung mit dem Motiv d) vor.

Versucht man die Beweggründe einzeln zu durchleuchten, so gelangt man zu beachtenswerten Feststellungen:

- a) Der Wunsch nach eigener Revision des gesamten Betriebsablaufes.

Nach Gerstner<sup>1)</sup> wurden betriebliche "Prüfungsstellen"

---

1) P. Gerstner, "Revisionstechnik", 1940, Berlin,  
Seite 33

errichtet, um "die Prüfungstätigkeit vielseitiger und fruchtbringender zu gestalten." Der Anlass zu dieser Überlegung dürfte wohl darin zu suchen sein, dass die jährliche aktienrechtliche Pflichtprüfung des Jahresabschlusses auf einen ganz bestimmten im Aktiengesetz<sup>1)</sup> festgelegten Umfang beschränkt ist, während die sonstigen freiwilligen Prüfungen durch die externe Revision bei entsprechender Gründlichkeit nur auf bestimmte begrenzte Prüfungsgebiete abgestellt sein konnten, und zudem noch erheblich die Kostenrechnung des Betriebes belasteten. Der Wunsch, sich eigene Revisionsabteilungen zuzulegen, wurde auch durch den Umstand gefördert, dass die wachsenden industriellen Betriebsgrößen für die Betriebsführung zugleich mit steigender Unübersichtlichkeit verbunden waren. Zudem zeigte die Vielfältigkeit der zahlreichen Verlustquellen, dass auf eine regelmässige und intensive Prüfung des Betriebsablaufes nicht mehr verzichtet werden konnte, sollte das Ziel, die Wirtschaftlichkeit des Betriebsablaufes zumindest zu erhalten, erreicht werden. Es zeigte sich ausserdem, dass es "Aufgaben gibt, die die Kraft des Einzelrevisors übersteigen!... Mit aus diesem Grunde pflegen gerade die grössten Unternehmen auf Prüfung<sup>en</sup> durch Aussenstehende ganz zu verzichten und eigene Revisoren zu beschäftigen."<sup>2)</sup> Auch stellte man die Kosten der externen Revision denen der internen Revision gegenüber und stellte dabei fest, dass das Kostenverhältnis für die interne Revision weit günstiger war. Namentlich bei Grossbetrieben mit einem ausgedehnten Zweigstellennetz bzw. mit mehreren Nebenbetrieben - so etwa bei Konzernen, Handelsunternehmen mit zahlreichen Filialen usw. -

---

1) Der Umfang der Prüfung des Jahresabschlusses ist im Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 durch § 135 festgelegt.

2) W. Klebba, a. a. O. Seite 18

dürfte auch der Gedanke ausschlaggebend gewesen sein, mit Hilfe angestellter Revisoren die Aussenstellen durch den Hauptbetrieb wirksam prüfen zu können.

Der Wunsch nach eigener Revision des gesamten Betriebsablaufes dürfte als der Grundgedanke für die Gründung von Revisionsabteilungen anzusehen sein, insbesondere auch deshalb, weil er vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus durchaus wirtschaftlicher Verhaltensweise entspricht.

b) Das Bestreben, sich ein Instrument wirtschaftlicher Beratung (im weitesten Sinne) zuzulegen.

Mit dem Bestreben, die Revisionsabteilung solle neben ihren prüferischen Funktionen auch solche der Beratung, und zwar der wirtschaftlichen Beratung und Begutachtung, für die Geschäftsleitung übernehmen, tritt neben die strenge Objektivität der prüferischen Tätigkeit die Subjektivität der Beurteilung und Beratung. Hier ist eine problematische Erscheinung festzustellen, die sich etwa so formulieren lässt: der Prüfer, der seine Feststellungen aus der prüfenden Tätigkeit auswerten soll, wird in die Gefahr gebracht, seine objektiven Massstäbe bei der Prüfung zu verlieren. Er wird dann als Berater und Gutachter wahrscheinlich mit grösserem Erfolg wirken können. Die Objektivität der Prüfung hätte demnach vorwiegend der subjektiven Beratung zu dienen. Hierzu käme die Wahrscheinlichkeit, dass der Prüfer seine Vorschläge anlässlich einer Revision evtl. korrigieren müsste, was nicht für das Ansehen einer Revisionsabteilung spräche.

Nehmen wir für die Untersuchung dieses Problems an, dass eine Revisionsabteilung etwa dieselben prüferischen Funktionen ausübt, die der externen Revision bei ihren Prüfungen zu eigen sind (denn beide haben Revisiontechnik und Revisionsgrundsätze gemeinsam und auch der gleiche Prüfungsstoff kann für beide Ausgangspunkt

ihrer Prüfungen sein). Es wäre dann zu untersuchen, ob sich die Ansicht vertreten lässt, dass auch die übrigen Funktionen der wirtschaftsprüfenden Berufe wie Finanzberatung, Steuerberatung, Organisationsberatung usw. von der betrieblichen Revision wahrgenommen werden könnten, ohne ihre Objektivität zu beeinträchtigen. Es ist uns also die Aufgabe gegeben zuerst festzustellen, auf welchen Arbeitsgebieten überhaupt die Wirtschaftsprüfer tätig werden können.

Die Ansichten darüber, ob die Prüferberufe auch Wirtschaftsberatung und Begutachtung zu ihrem Tätigkeitsfeld rechnen können, sind durchweg einheitlich. Lassen wir einige Autoren selbst zu Wort kommen. Hintner<sup>1)</sup> schreibt z. B., dass sich der Aufgabenkreis des deutschen Treuhandwesens auf alle Gebiete sowohl der reinen Treuhandtätigkeit als auch der Revisionstätigkeit erstreckt. Den "Treuhanderberuf" darf man somit gleichzeitig auch zum Wirtschaftsprüferstand rechnen. Das Ausmass der Revisionstätigkeit beim Treuhänder wird wie folgt dargestellt:

"Zur Revisionstätigkeit zählt insbesondere:

Revision von Buchführungen und Bilanzen einschliesslich der Beratung und Prüfung hinsichtlich steuerlicher Zusammenhänge,

Aufbauende Revision (Organisation),

Prüfung und Begutachtung finanz- und absatzpolitischer Vorgänge."

Ähnlicher Ansicht ist auch Fechtner<sup>2)</sup>, wenn er zu den Aufgaben der Revision die Adjektive "vorbereitend" und "heilend" hinzufügt und der Revision allgemein die Aufgabe zuweist, "neue und bessere Organisationsmethoden und - wege zu suchen und zu entwickeln."

---

1) O. Hintner, "Kreditsicherung durch den Treuhänder", 1934, Bühl-Baden, Seite 9

2) K. Fechtner, "Organisation und Revision", 1946, Wien, Seite 4

Wir interpretieren die Ansicht Fechtners so, dass die Revision Vorschläge über Organisationsmethoden und -wege ausarbeitet, somit also beratend wirkt und die Ausführung dieser Vorschläge anderen betrieblichen Organen (z.B. einer Organisationsabteilung) zugewiesen wird. Wenn aber unter seiner Auffassung verstanden werden soll, dass die Revision zugleich selbst ausführendes Organ sein soll, muss hierzu eine ablehnende Stellung eingenommen werden.

H. Post und K. Wöhl<sup>1)</sup> gehen noch einen Schritt weiter und stellen die wirtschaftliche Begutachtung geradezu als eine Forderung an den Wirtschaftsprüfer hin. Sie schreiben:

"Die Begutachtung wirtschaftlicher Massnahmen ist den Auftraggebern gerade bei den heutigen Zeitverhältnissen erwünscht und wird verlangt. Der Wirtschaftstreuhänder (WP bzw. vereid. Buchprüfer) ist das Gewissen und der wirtschaftliche Berater seines Klienten. Die Einrichtung buchhalterischer Massnahmen und ähnlicher (Geldeingang, Kredit, Angestelltenfragen, Rationalisierung der Herstellung, Kostennachkalkulation usw.) stellt der Betriebsinhaber ihm zur Diskussion."

Und an anderer Stelle:

"Wirtschaftliche Gutachtertätigkeit in irgendeiner Form, und sei es als ständiger Berater, nimmt im allgemeinen wohl mit den breitesten Rahmen in der Praxis der Mehrzahl der vereidigten Buchprüfer und auch der Wirtschaftsprüfer .... ein."

Diese Zeilen, geschrieben in einer Zeit des Aufbaues und der Neuordnung auf allen wirtschaftlichen Gebieten (1950), dürfen wohl als ein Beweis dafür angesehen werden, dass von Seiten der Wirtschaft das Anliegen der Beratung und Begutachtung an die Prüfer herangetragen wurde. Zweifellos sind die Prüfer diesem Anliegen nachgekommen.

---

1) H. Post und K. Wöhl, "Das wirtschaftliche Gutachten", 1950, Hann.München, Seite 9 ff.

Auch Gerstner<sup>1)</sup> stellt fest:

"In ihrem höchsten Ausbau bildet die Buchprüfung die Grundlage für die Gutachtertätigkeit, welche sich erstrecken kann auf die Ursachen und die Wirkungen wirtschaftlichen Geschehens innerhalb eines Wirtschaftsorganismus (Unternehmungen der Erwerbs- oder Aufwandswirtschaft)."

Beachten wir auch noch die Ausführungen von Klebba<sup>2)</sup> in seinem Buch über die "Revisionspraxis". Seine Auffassung zu den Aufgaben des Wirtschaftsprüfers ist folgende:

"Zu seinem Aufgabengebiet gehört neben seiner eigentlichen Revisionstätigkeit

- 1) Beratung in betriebswirtschaftlichen Fragen,
- 2) Organisation des Rechnungswesens und der Betriebe,
- 3) Beratung in Finanzierungs- und Kreditfragen; Erstattung von Kreditgutachten,
- 4) Beratung bei Gründungen, Umwandlungen und Auseinandersetzungen, Liquidation, Vergleichen und Konkursen,
- 5) Beratung und Vertretung in Steuerangelegenheiten,
- 6) Treuhänderische Wahrung fremder Interessen ...."

Zu den Sonderaufgaben des Prüferstandes<sup>3)</sup>:

"Die eigentliche Prüfungstätigkeit erschöpft noch nicht den Arbeitsbereich des Prüfers .... Die organisatorischen Reformen auf dem Gebiete der betriebswirtschaftlichen Verwaltung, wie z. B. die Einrichtung einer Kostenrechnung, bieten weiter eine Aufgabe für die Beratung durch den Prüfer. - Die Arbeit des Prüfers erstreckt sich daher vielfach auf die Beratung bei der Einrichtung und Verbesserung der Buchführung wie der Kostenrechnung, ferner auf die Finanzberatung u. a. ...."

Und zu der Frage, wer diese Aufgaben ausführen soll<sup>4)</sup>:

"Bei dem betriebseigenen Revisor, der den laufenden Geschäftsverkehr überwacht und zudem oft dem Buch-

---

1) P. Gerstner, a. a. O. Seite 7

2) W. Klebba, a. a. O. Seite 510

3) Derselbe, a. a. O. Seite 162

4) Derselbe, a. a. O. Seite 18

haltungsvorstand beratend zur Seite steht, kann keinesfalls die für die nachträgliche Bilanzprüfung unbedingt erforderliche Objektivität vorausgesetzt werden. Es ist somit notwendig, die laufende Revision und die Bilanzprüfung getrennten Organen zu übertragen."

In den letzten zitierten Gedanken von Klebba wird das Problem der Objektivität des betrieblichen Revisors bereits einer Lösung entgegen geführt.

Zur Vervollständigung sei bemerkt, dass neben vielen anderen deutschen Autoren wie Isaac<sup>1)</sup>, Meltzer<sup>2)</sup> u. a. auch namhafte Autoren des Auslandes die Tatsache feststellen, dass die freiberuflichen Prüfer ebenfalls beratende und begutachtende Aufgaben zu ihren Arbeitsbereichen zählen.<sup>3)</sup> Fassen wir zusammen: die Angehörigen der Prüferberufe (nicht die betriebszugehörigen Revisoren) sind nicht nur als Revisoren, sondern gleichermaßen auch als Berater und Gutachter in wirtschaftlichen Fragen und als Treuhänder tätig. Diese Funktionen gehören unbestritten zu ihrem Tätigkeitsfeld. Welche von diesen Aufgaben sie ausführen, richtet sich jeweils nach ihrem Auftrag.

Kehren wir zurück zum Ausgangspunkt der Untersuchung, zur Frage, ob die objektiv sachliche Sphäre des betrieblichen Revisors darunter leidet, wenn zu seinen prüferischen Aufgaben noch solche der Begutachtung und Beratung treten. Wir stellen fest, dass sich die Aufgaben des freiberuflichen Prüfers nicht auf die Prüfung allein beschränken. Er ist kraft seiner unabhängigen Stellung dazu verpflichtet, die einzelnen

- 
- 1) A. Isaac, "Revision und Wirtschaftsprüfung", 1951, Wiesbaden, Seite 11
  - 2) H. Meltzer, "Deutscher Revisorenspiegel", 1931, Berlin, Leipzig, Wien, Seite 96 (§ 942 ff.)
  - 3) E. Giroud, "Handbuch der Buch- und Bilanzprüfung in der Schweiz", 1945, Zürich, Seite 33 ff.
- "Wie geht der amerikanische Wirtschaftsprüfer vor?"  
Leitsätze des American Institute of Accountants,  
übersetzt von W. Scharper, 1938, Berlin, Seite 29 ff.

Aufgaben mit grösster Sachlichkeit und nach objektiven Maßstäben wahrzunehmen. Meines Erachtens dürfte danach, übertragen auf die ähnlich liegenden Verhältnisse der Industriebetrieblichen Revisionsabteilung, die Sachlichkeit und Objektivität des betrieblichen Revisors keinesfalls durch die beratende Tätigkeit beeinflusst werden. Allerdings, wenn man das Aufgabengebiet um die Beratung erweitert, sollte das an ganz bestimmte Voraussetzungen (Sicherungen) zwingend geknüpft werden, um zu vermeiden, dass die objektive Einstellung gefährdet wird.

Ein treffendes Beispiel für eine solche Sicherungsmassnahme bietet uns Gerstner<sup>1)</sup> in seiner "Revisionstechnik". Er berichtet darin über seine Erfahrungen mit einer Revisionsabteilung, die er selbst jahrelang leitete, insbesondere auch über die beratende Funktion derselben. Nach ihm ist die "Kontrollabteilung" besonders für die Organisationsberatung zuständig. Sie legt ihre Vorschläge in sogenannten Organisationsberichten nieder. Er sagt wörtlich:

"Grundsätzlich sollten Organisationsberichte und Revisionsberichte auseinandergehalten werden, fernerhin Organisationsberichte überhaupt nur vorgelegt werden, wenn eine Mehrheit von Prüfungsbeamten eine Verbesserung der bestehenden Organisation für richtig erkannt hat."

Die berechtigte Sicherungsmassnahme, die Gerstner empfiehlt, liegt darin, dass eine Mehrheit von "Fachkundigen" über die Richtigkeit eines Verbesserungsvorschlags zu befinden hat. Bemerkt sei noch, dass diese Organisationsberichte bereits einen Teil der allgemeinen Beratung darstellen, und man muss feststellen, dass auch schon Gerstner versucht hat, zumindest eine Trennungslinie zwischen Revision und Beratung zu ziehen.

Solche Sicherungen scheinen nicht nur berechtigt, sondern auch notwendig zu sein. Man kann damit das starke einer

---

1) P. Gerstner, a. a. O. Seite 40

beratenden Tätigkeit entgegenstehende Argument der sogenannten Betriebsblindheit weitgehend entkräften, welches besagt, dass ein ständig im gleichen Betrieb beschäftigter Revisor allmählich so von seinem Prüfungssystem und der Richtigkeit seiner Methoden bei seiner Arbeit überzeugt ist, dass er neue bessere, d. h. wirtschaftlichere Methoden nicht anerkennt und daher für seinen Tätigkeitsbereich ablehnt. Dass eine solche Einstellung nicht dem Wohle des Betriebes dient, liegt auf der Hand! Es sei dazu bemerkt, dass in gut geleiteten Revisionsabteilungen genügend Möglichkeiten vorhanden sind bzw. sein sollten, um das Wissen der Revisoren dem neuesten Stand der betriebswirtschaftlichen Erkenntnis anzupassen. (z. B. durch Fachzeitschriften, Fachbücher, Betriebsvergleiche, Erfahrungsaustausch mit Kollegen anderer Betriebe, durch Mitarbeit in verschiedenen Ausschüssen der Wirtschaft wie im RKW usw.), um sie zur "produktiven" Mitarbeit anzuregen. Zudem ist der angestellte Revisor vielfach ein Mann aus der Praxis, d. h. er hat genügend Erfahrung in seinem Fach sammeln müssen, bevor er eingestellt wurde. Auch der übliche Personalwechsel, der in bestimmtem Umfang und unvermeidlich immer da ist, sorgt dafür, dass "frisches Blut" in die Abteilung kommt. Erfahrene Fachkräfte sollten dafür Sorge tragen, dass sich Wissen und Erfahrung auf dem Niveau halten, das den Revisoren zukommt und von ihnen erwartet wird.

Es darf auch nicht unerwähnt bleiben, dass die Arbeitsgebiete so abgesteckt sein müssen, dass das Schwergewicht der Aufgaben einer Revisionsabteilung auf die Prüfung des Betriebsablaufes gelegt ist. Sie müssen unbedingt den breitesten Raum bei der Ausführung der Arbeiten einnehmen. Erst danach kommen beratende und begutachtende Aufgaben zur Lösung infrage, im wesentlichen auch nur solche Fragen, die dem Prüfer aufgrund seiner gründlichen Prüfererfahrung und betrieblichen Tätigkeit eine Beurteilung erlauben. Praktisch wird es so sein, dass ausser den betrieb-

lichen Revisoren noch andere Fachkräfte beratend zugezogen werden. Wird der Direktion beispielsweise ein Organisationsvorschlag von Seiten der Revisionsabteilung unterbreitet, sollte dieser vor seiner Verwirklichung mit anderen, fachkundigen Personen beraten werden, damit der beabsichtigte Erfolg auch tatsächlich erreicht werden kann.

Aus den vorstehenden Überlegungen heraus wäre u. E. eine Erweiterung der Aufgaben einer Revisionsabteilung über ihre prüferischen hinaus nicht abzulehnen, sofern dieselben dadurch nicht in Mitleidenschaft gezogen werden. Beratende und begutachtende Funktionen würden auch nicht zu unterschätzende Wirkungen in einer Weise auslösen, die die Urteilsfähigkeit eines Prüfers nicht nur auf die Probe stellen, sondern auch beachtlich stärken. Demnach wäre auch das Bestreben, sich mit der Revisionsabteilung die Möglichkeit wirtschaftlicher Beratung und Begutachtung zu schaffen, vereinbar mit der wirtschaftlichen Zielsetzung des Betriebes und deshalb ein echter Beweggrund für die Gründung einer Revisionsabteilung.

### c) Das Streben nach Selbständigkeit

Das Streben nach Unabhängigkeit - man kann es auch als Streben nach Freiheit bezeichnen - ist ein psychologisches Motiv und überall dort anzutreffen, wo Menschen zusammen leben und arbeiten müssen, somit auch im wirtschaftlichen Bereich. Das Streben nach Selbständigkeit, bezogen auf unser Thema, war dort zu finden, wo ein Betrieb über Prüfungsmaterie, Prüfungsrichtung und Prüfungsmethode - abgesehen von der gesetzlichen Pflichtprüfung - nicht allein entscheiden konnte. Dieser Zustand war überall da anzutreffen, wo z. B. kreditbankmässig orientierte<sup>1)</sup> Prüfungsgesellschaften Industrie-

---

1) Diese Bezeichnung gebrauchte Hintner erstmalig in seinem Buch "Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft", 1926, München, Seite 59

unternehmen nicht nur nach den gesetzlichen Bestimmungen wie bei der AG. geprüft haben, sondern auch Prüfungen vornahmen, um sich beispielsweise bei Kreditbegehren ihrer Kunden die nötigen Einblicke und Sicherheiten von den Betrieben zu verschaffen. Derartige Prüfungen dienten vornehmlich der Kreditsicherung. Die Prüfungsorgane der Banken konnten im übrigen aber die Prüfungswünsche ihrer Kunden infolge der Bindung an ihre Auftraggeber nicht erfüllen. So begrüßenswert ihre Tätigkeit für die Banken sein mochte (die Banken wurden durch die von ihnen selbst gegründeten Revisionsgesellschaften von der Prüfungsfunktion entbunden, die sie zur Kreditsicherung ausüben wollten und mussten, obwohl diese Aufgabe nicht zu ihren eigentlichen Geschäften gehörte), so nachteilig wirkte sie sich für die geprüften Betriebswirtschaften aus. Diese mussten dem Prüfungsersuchen der Banken gezwungenermassen nachgeben, wenn sie in den Genuss des Kredites kommen wollten oder bereits durch eine Kreditgewährung in eine gewisse Abhängigkeit von den Banken geraten waren. Sie konnten sich dann den Prüfer nicht selbst wählen. Er wurde ihnen von der Bank zugewiesen. Das Prüfungsergebnis konnte auch nur in beschränktem Umfang für die betrieblichen Zwecke ausgewertet werden. Klebba<sup>1)</sup> bezweifelt gar die Eignung der Treuhandrevisionsgesellschaften für die Zwecke der internen Revision, indem er schreibt:

"Die Treuhandrevisionsgesellschaften ..... sind für den Revisionszweck wenig geeignet, einmal wegen ihrer Rechtsform, zum anderen, weil sie vielfach Gründungen von Banken darstellen, die sie für ihre Sonderzwecke benutzen. Insofern hatten sie sich vielfach nach den Direktiven der Banken zu richten."

Vor der Neufassung und Ergänzung des Aktienrechts 1931 (in der Fassung der Verordnung vom 19.9.1931) waren Versuche festzustellen, sich auch von den öffentlich bestellten Prüfern, also von der externen Revision, unabhängig zu machen.

"Jedenfalls ist die Feststellung wichtig, dass innerhalb der Betriebe eine Buch- und Bilanzprüfung ausgeübt wird, und dass es zahlreiche Personen gibt,

---

1) W. Klebba, a. a. O. Seite 18

die sich hier (allerdings im Anstellungsverhältnis), mit der Buch- und Bilanzprüfung beschäftigten."

Diese Feststellung traf Prion<sup>1)</sup> 1931. Hier ist bekanntlich eine Wandlung durch die Neufassung des Aktienrechts eingetreten, so dass dieses Unabhängigkeitsstreben als Gründungsmotiv für Revisionsabteilungen wegfällt.

#### d) Das Streben nach Machtfülle

Das Machtstreben als Beweggrund für die Errichtung betrieblicher Revisionsinstanzen herauszustellen, ist gewagt und vielleicht auch fragwürdig, wäre jedoch denkbar und nicht ganz abwegig. Wenn man bedenkt, dass die Revisionsabteilung einer leitenden Persönlichkeit (Aufsichtsratsmitglied, Vorstandsmitglied oder Direktor) unterstellt ist, dass deren Anordnungen hinsichtlich Prüfungsrichtung und des zu prüfenden Stoffes befolgt werden müssen, dass auch hier menschliche Schwächen denkbar sind, dass als deren mögliche Folge die abhängigen Revisoren der Revisionsabteilung für innerbetriebliche Machtkämpfe ausgenutzt werden können, dürfte dieses Motiv nicht ganz von der Hand zu weisen sein. Es ist natürlich unsinnig zu erwarten, dass ein derartiger Beweggrund in irgendwelchen Satzungen oder Arbeitsanweisungen für die Revisionsabteilung seinen Niederschlag findet. Er ist deshalb auch nicht nachweisbar, es sei denn, die Arbeitsmethode der Revisionsabteilung lässt ihn erkennen.

#### B) Vor- und Nachteile der internen Revision und die Abgrenzung zur externen Revision

Ist man zu der Überlegung gekommen, dass, nach den oben erörterten Beweggründen zu urteilen, die Errichtung einer arbeitsfähigen betrieblichen Revisionsabteilung notwendig ist, so müssen Arbeitsgrundsätze und Umfang

---

1) W. Prion, a. a. O. Seite 8

ihres Aufgabengebietes genau festgelegt und strikt eingehalten werden. Angedeutet wurde dieses Problem schon bei der Untersuchung der Beweggründe die ihre Entstehung herbeiführten. Grundsätzlich sollte das Arbeitsgebiet so abgesteckt sein, dass für ein wirksames Arbeiten die Revisionsabteilung nicht mit Aufgaben belastet wird, für die sie nicht zuständig ist noch sein kann. Auch sollte der Personaleinsatz gerade eben so gross sein, um ein wirtschaftliches Arbeiten zu ermöglichen. In jedem Fall sollte man sich zweckmässigerweise rechtzeitig über die Vor- und Nachteile einer Revisionsabteilung genügend Klarheit verschaffen. Dazu wollen wir einige grundsätzliche Betrachtungen anstellen. Hintner<sup>1)</sup> hat bereits Vor- und Nachteile der internen Revision herausgestellt. Nach ihm liegen die Vorteile gegenüber der externen Revision in einer Kostenersparnis, in einer eingehenden Kontrolle aller wichtigen Gebiete, im Fortfall der Stichprobenprüfung, in der besseren Kenntnis der Eigenart des Betriebes, die bei Prüfungen dementsprechend berücksichtigt werden kann. Über die Nachteile berichtet er:

"Die interne Revision wird kaum in der Lage sein, wesentlich verbessernd auf die Organisation der Unternehmung einzuwirken, denn ihren Organen fehlt die vielseitige Anregung von aussen. Der interne Revisor verliert schnell den Blick für die Fehler und Mängel im eigenen Betrieb."

"Allein sie (die internen Revisionsabteilungen<sup>2)</sup>) dienen nur der Geschäftsleitung und können daher die volkswirtschaftliche Aufgabe der externen Revision, die Aktionäre und die Gläubiger eines Unternehmens zu sichern, nicht im vollkommener Weise erfüllen. Denn die Geschäftsleitung selbst überwachen sie nicht. Der vom revidierten Unternehmen angestellte Revisor ist Untergebener der Direktion; daran ändern in der Praxis auch keine anderen Bestimmungen im Anstellungsvertrag etwas."

"Dazu kommt, dass das Tun und Lassen der Direktoren und leitenden Angestellten praktisch einer Kontrolle

---

1) C. Hintner, "Das Tremhändwesen in der deutschen Volkswirtschaft". 2. Aufl. Seite 49 ff.

2) Anmerkung des Verfassers

nicht unterliegt und Unregelmässigkeiten, welche sich die Geschäftsleitung zu Schulden kommen lässt, wohl nur in Ausnahmefällen von dem Kontrollbüro entdeckt werden können; denn unliebsame Nachforschungen zu unterbinden, ist dem Chef ohne Schwierigkeiten möglich."

Auch Sponheimer<sup>1)</sup> stellt ähnliche Vergleiche an. Während seine Darstellung der Vorteile mit den bei Hintner genannten im wesentlichen übereinstimmt, erwähnt er als besonders nachteilig einmal die "fehlende Kritik nach oben", dann das kollegiale Verhältnis der betrieblichen Revisoren zu den Angestellten, das die Objektivität mindert und die Beeinflussbarkeit verstärkt, ausserdem die Einhaltung der "eingefahrenen Gleise" und die Rückständigkeit. Gerstner<sup>2)</sup> stellt vergleichsweise den angestellten Revisor dem freiberuflichen Prüfer gegenüber und kommt zu folgendem Ergebnis:

"Der Werkvertrag hat insofern besondere Vorzüge, weil sich der betreffende Prüfer seine Selbständigkeit völlig bewahren kann. Andererseits ist aber der Nachteil damit verbunden, dass ein selbständiger Bücherrevisor durch seine übrigen Aufträge von der vollen Widmung für die von ihm geleitete Kontrollabteilung abgelenkt und der Erfolg seiner Tätigkeit beeinflusst werden kann. Sofern jedoch der Leiter dieser Kontrollabteilung völlig als Angestellter in die Dienste der von ihm laufend zu prüfenden Gesellschaft tritt, so hat dies wohl den Vorzug, dass er sich dann ganz dieser Arbeit zuwendet, jedoch sehr leicht in eine Abhängigkeit zur Geschäftsleitung geraten kann."

Fassen wir die verschiedenen Ergebnisse in einer Gegenüberstellung zusammen, so ergibt sich folgendes Bild:

Vorteile

Nachteile

betrieblicher Revisionsabteilungen

- |                    |                                                                                                                                                         |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) Kostenersparnis | 1) Die volkswirtschaftliche Aufgabe der externen Revision kann nicht in vollkommener Weise erfüllt werden, da die Geschäftsleitung nicht überwacht wird |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

1) J. Sponheimer, "Das kaufmännische Revisionswesen in Deutschland", 1925, Berlin, Leipzig, Wien, Seite 93

2) P. Gerstner, a. a. O. Seite 35

- |                                                                                        |                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2) Grössere Gründlichkeit der Prüfung - weitgehender Fortfall der Stichprobenkontrolle | 2) Abhängigkeit der Revisoren von der Geschäftsleitung                                             |
| 3) Umfassende Prüfung aller wichtigen Gebiete                                          | 3) Fehlen der vielseitigen Anregung von aussen                                                     |
| 4) Genaue Kenntnis der Eigenart des Betriebes                                          | 4) Verminderte Prüfungsobjektivität und Beeinflussbarkeit, ausgelöst durch das Kollegialverhältnis |
| 5) Beratende Tätigkeit und Einwirkung auf die Betriebsorganisation                     | 5) Rückständigkeit                                                                                 |

infolge Beschäftigung eines freiberuflichen Revisors

- |                                        |                                                                                    |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| 6) Völlige Selbständigkeit des Prüfers | 6) Ablenkung von der vollen Widmung für Aufgaben der Revisabteilung durch Aufträge |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|

eines nach Dienstvertrag angestellten Revisors

- |                                                           |                                                          |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| 7) Ganzer Einsatz für die betrieblichen Revisionsaufgaben | 7) Abhängigkeit von der Geschäftsleitung (siehe unter 2) |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|

Die Gegenüberstellung der Vor- und Nachteile einer betrieblichen Revisionsabteilung soll nicht zum Ausdruck bringen, dass Gleichgewicht besteht zwischen der positiven und negativen Seite, sondern sie soll vielmehr klar herausstellen, dass beachtliche und nicht zu unterschätzende Unzulänglichkeiten die beabsichtigte Wirkung einer Revisionsabteilung schwächen oder ins Gegenteil verkehren können. Es sei aber auch vermerkt, dass die einzelnen Nachteile stark gemildert werden können. Das Argument z. B., die Kollegialität sei eine Gefahr für die Objektivität des Prüfers, verliert an Kraft, wenn man beachtet, dass heute strenge Maßstäbe an das fachliche und sachliche Verhalten der Revisoren gestellt werden und das auch die Prüfungsaufgaben zwischen

den Revisoren wechseln. Die Gefahr ist nicht zu verkennen, sie darf aber nicht überschätzt werden. Auch die Nachteile infolge Beschäftigung freiberuflicher Revisoren, verlieren an Bedeutung, denn in den industriellen Grossunternehmungen werden immer häufiger Revisoren für innerbetriebliche Revisionsaufgaben fest angestellt.

Hat man aber bedrohliche Nachteile erkannt, wird man ihnen mit wirksamen Sicherungen begegnen müssen. Zumindest kann eine Abschwächung erreicht werden. Man kann z. B. zu einer fruchtbaren Synthese gelangen, indem man bestimmte Aufgaben von der externen Revision, andere von der internen Revision ausführen lässt. Die externe Revision wird beispielsweise mit der Aufgabe betraut, die Geschäftsleitung des Betriebes wirksam zu überwachen. Das wäre heute schon bei der AG. in Erweiterung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung möglich, wobei die Erweiterung der Prüfung auf freiwilliger, nicht auf gesetzlicher Basis erfolgen müsste. Auch auf dem einen oder anderen Teilgebiet sollte die externe Revision trotz einer eigenen Revisionsabteilung zur Prüfung beauftragt werden. Dieser Gedanke wurde schon 1926 von Hintner<sup>1)</sup> vertreten. Die Nachteile nach 1) und 2) der vorseitigen Übersicht würden dadurch sehr gemildert werden. Gegen die mangelnde Anregung von aussen (Punkt 3) führten wir schon bei den Ausführungen über die Betriebsblindheit (Seite 19) einige Argumente an. Der unter 5) der Gegenüberstellung genannte Nachteil würde dadurch ebenfalls stark abgeschwächt. Schliesslich soll die Satzung der betrieblichen Revisionsabteilung oder ihre Arbeitsanweisung so abgefasst sein, dass in ihr die Grundsätze objektiver Prüfung verankert sind und diese angewendet werden müssen.

---

1) O. Hintner, Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, Seite 50:

"Die Revisionsarbeiten werden so zu verteilen sein, dass die untergeordneten und mehr formellen Kontrollen durch das Revisionsbüro, die Revisionsarbeiten hingegen, welche die Geschäftsleitung, die materielle Richtigkeit der Bilanz, Fragen der Organisation u. ä. betreffen, unter allen Umständen von einem unabhängigen Revisionsorgan durchgeführt werden."

Verstösse gegen sie müssten konsequent und energisch geahndet werden. Schliesslich sei auch darauf hingewiesen, dass die Extreme zu grosser Abhängigkeit oder Unabhängigkeit insofern Gefahren in sich bergen, als sie zum Schaden der Betriebswirtschaft ausgenützt werden können. Hier dürften ebenfalls die mehrfach erwähnten Möglichkeiten zur Sicherung vor diesen Extremen beitragen.

Es darf nicht verkannt werden, dass es nicht immer leicht ist, die Schwächen der betrieblichen Revisionsabteilung zu beseitigen. Es wird auch nicht bezweckt, dass mit dem oben gesagten etwa alle Nachteile aufgehoben werden und die Revisionsabteilung dann, gemessen an ihren Vorteilen, die beste Betriebsabteilung sein müsse. Vielmehr sollen es Hinweise zur Problematik sein, die dieses Instrument wirtschaftlicher Kontrolle in sich birgt, aber auch Hinweise dazu, wie ihre nachteiligen Auswirkungen gemildert oder gar beseitigt werden können. Abschliessend aber darf hervorgehoben werden, dass es vom Willen und der Zielsetzung einer verantwortungsbewussten Geschäftsleitung weitgehend abhängt, ob die positiven Seiten einer Revisionsabteilung ihre negativen nicht nur überwiegen, sondern auch die negativen Seiten ganz ausschliessen.

Im ganzen gesehen, ist die betriebliche Revisionsabteilung ein wichtiges Kontrollinstrument der Geschäftsleitung und als solches nimmt es vornehmlich die Interessen der Geschäftsleitung wahr. Anders ist es bei der externen Revision. Wenn man sich vor Augen hält, welche Interessen die interne und welche die externe Revision zu wahren hat, so lassen sich sehr beachtliche Gegensätze feststellen. Während der im Dienstvertrag beschäftigte Revisor allein der Geschäftsleitung verantwortlich ist, dürfte der Verantwortungsbereich der freiberuflich tätigen Prüfer und insbesondere derjenige der Abschlussprüfer beträchtlich grösser sein. Ein Vergleich soll das veranschaulichen.

Ausgehend von der Interessenlage hat die externe Revision

zu dieser zählt insbesondere die Prüfung des Jahresabschlusses durch Wirtschaftsprüfer) zu dienen:

- a) den Aktionären, die an einer gesunden Wirtschaftslage des Unternehmens und an einer möglichst hohen und gleichmässigen Dividende interessiert sind,
- b) der Geschäftsleitung (Aufsichtsrat und Vorstand) zu deren Entlastung,
- c) dem Staat, insbesondere dem Steuerfiskus für die Ermittlung der Steuergrundlagen,
- d) den Gesellschaftsgläubigern (Lieferanten und sonstigen Kreditgebern), die Gewissheit über die Sicherheit ihrer Forderungen zu erhalten wünschen,
- e) den Arbeitnehmern, deren grösstes Interesse an der Erhaltung ihres Arbeitsplatzes liegt.

Dagegen dient die interne Revision in erster Linie

der Geschäftsleitung zur Erfüllung ihrer Aufgaben bei der Verwirklichung des Betriebszweckes.

Im wesentlichen ist der Personenkreis, den die externe Revision zu vertreten hat, durch diese Aufzählung umrissen. Gezogen wird die genaue Trennungslinie zwischen externer und interner Revision vornhemlich durch die beiden Hauptkriterien, durch die Bestätigungspflicht der geprüften Bilanz bei Aktiengesellschaften und durch die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer vom zu prüfenden Unternehmen. Über die Bekanntgabe der durch die Prüfer bestätigten Bilanz erhalten die interessierten Personengruppen einen - wenn auch nicht immer den erwünschten - Einblick in die Lage des Unternehmens, die eine gewisse Beruhigung und Sicherheit für ihre weiteren Entschlüsse gewähren soll. Der Prüfer ist in erster Linie ein von der Gesellschaft unabhängiges Institut, das bewusst losgelöst ist vom Schicksal der Gesellschaft. Er wird (soweit er Abschlussprüfer ist) aber auch zuweilen als Organ der Gesellschaft angesehen.<sup>1)</sup>

Anders liegen die Dinge bei der internen Revision; die

---

1) Adler-Düring-Schmaltz, "Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft", 1938, Stuttgart, Seite 450

Revisoren sind weisungsgebunden und stehen deshalb in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Geschäftsleitung. Ihre Prüfungen und deren Ergebnisse gelangen nicht zur Kenntnis der Öffentlichkeit. Man kann sagen, dass die interne Revision unmittelbar nur den durch die Geschäftsleitung vertretenen Interessen des Unternehmens zu dienen hat. Mittelbar, so darf man auch folgern, nimmt sie allerdings in weniger ausgeprägter Form in nach aussen unbemerkbarer Kleinarbeit ebenfalls die Interessen der vorseitig aufgezählten Personengruppen wahr, die die externe Revision unbedingt zu wahren hat. Greifen wir aus vielen Beispielen zwei heraus. Die mit grösster Genauigkeit, Sorgfalt und Systematik durchgeführten Kassenprüfungen schützen nicht nur die Personenkreise des Unternehmens unmittelbar vor der Gefahr, empfindliche Verluste hinnehmen zu müssen, sondern auch mittelbar die Aktionäre, und zwar dann, wenn die bei gleichmässigem Geschäftsgang erwirtschaftete Rendite nicht durch Unterschlagungen dem Unternehmen verloren geht. Oder es liegen Lohnerhöhungen vor, die aufgefangen und nicht im Preis weitergegeben werden sollen. Sind Rationalisierungsmöglichkeiten von der Revisionsabteilung erkannt, werden die für deren Durchführung verantwortlichen Abteilungen darauf hingelenkt und gelingt es, durch diese Rationalisierung die Lohnerhöhungen aufzufangen, ist damit nicht nur dem Arbeitnehmer gedient, auch die gesamte Unternehmung profitiert durch die damit erreichte, verbesserte Konkurrenzlage gegenüber den Unternehmen, die die Lohnerhöhung im Preis weitergeben müssen.

Solche und ähnliche Überlegungen lassen sich in vielen Fällen anstellen. Primär ist jedoch für die Abgrenzung der internen von der externen Revision die Interessenlage entscheidend. Abschliessend kann man also sagen, dass die betriebliche Revisionsabteilung eine Einrichtung des Unternehmens sein soll, deren Notwendigkeit sich daraus ergibt, durch laufende, regelmässige und unregelmässige Prüfungen Fehler und Verlustquellen auf-

zudecken und zu beseitigen. Wieweit dabei die Prüfungsbefugnisse der Revisionsabteilung gehen können, werden wir noch zu untersuchen haben.

#### 4) Neue Aufgaben zur Entlastung der Geschäftsführung

Ausgehend von der Voraussetzung, dass die vorliegende Untersuchung auf Grossbetriebe der Industrie in der Rechtsform der Aktiengesellschaft abgestellt ist, ergeben sich hieraus in neuerer Zeit bedeutungsvolle Anforderungen an die Revisionsabteilung, die ihren ursprünglichen Aufgabenkreis beträchtlich erweitern. War es üblich, die Aufgaben auf die Prüfung der Geschäftsabwicklung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auszurichten, werden heute für die Revisionsabteilung "neuartige" Aufgaben gestellt, die mit der eigentlichen Revisionstätigkeit nicht mehr verglichen werden können.

Durch das Aktiengesetz wird den Vorstandsmitgliedern ein bestimmtes Mass an Verantwortlichkeit auferlegt. Ihnen obliegt die in dem § 84 des Aktiengesetzes umrissene Sorgfaltspflicht:

"Die Vorstandsmitglieder haben bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden. Über vertrauliche Angaben haben sie Stillschweigen zu bewahren.

Vorstandsmitglieder, die ihre Obliegenheiten verletzen, sind der Gesellschaft zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens als Gesamtschuldner verpflichtet. Sie haben nachzuweisen, dass sie die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters angewandt haben ..." 1)

Für die Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Aufsichtsratsmitglieder gilt § 84 über die Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder sinngemäss (§ 99 A.Ges.). Bei Verletzung dieser Pflichten können sowohl gegen den Vorstand als auch gegen den Aufsichtsrat von der Gesellschaft Schadenersatzansprüche geltend gemacht werden.

---

1) Die folgenden Absätze des § 84 des Aktiengesetzes vom 30.1.37 berühren unsere Ausführungen nicht und sind daher weggelassen worden.

Die gemäss ihrer Stellung als Organe der AG bedingte und gesetzlich festgelegte Sorgfaltspflicht und Verantwortung haben dazu geführt, dass die Geschäftsleitung eine Einrichtung brauchte und zu schaffen suchte, die sie mit speziellen Aufgaben hinsichtlich Prüfung, Berichterstattung und Beratung beauftragen kann, um die oben genannten Pflichten bis ins einzelne besser wahrnehmen zu können. Eine solche Einrichtung muss das Vertrauen von Vorstand und Aufsichtsrat gleichermassen besitzen, d. h. sie muss es sich durch ihre gewissenhafte Tätigkeit erworben haben und weiter erhalten. Diese besondere Aufgabe, der Geschäftsleitung die Gewissheit über den ordnungsmässigen Gang der Geschäfte zu vermitteln und somit eines der wichtigsten Hilfsorgane für die Erfüllung der Pflichten der Geschäftsleitung zu sein, fällt heute der betrieblichen Revisionsabteilung zu. Damit wächst ihr Aufgabenkreis aus dem üblichen der Wirtschaftsprüfung heraus und greift über auf das Gebiet der Wirtschaftsberatung und der wirtschaftlichen und juristischen Begutachtung. Diese Erweiterung der Aufgaben findet ihre Berechtigung in der genauen Kenntnis der Betriebsorganisation, in der beruflichen Qualifikation der Prüfer und in der Prüfungserfahrung. Eine gut eingearbeitete Revisionsabteilung wird daher zu einer nicht zu unterschätzenden Stütze der Geschäftsleitung ausgebaut sein.

Natürlich kann den Organen der Aktiengesellschaft die Verantwortung nicht abgenommen werden, ebenfalls nicht die Sorgfaltspflicht; es soll aber erreicht werden, dass durch diese Einrichtung die wichtigsten wirtschaftlichen Fragen, Probleme und kaufmännischen Prüfungen der Geschäftsleitung so zur Kenntnis gebracht werden, dass sie in die Lage versetzt wird, sicher, folgerichtig und verantwortungsbewusst zu handeln.

Zur Entlastung der Geschäftsleitung (höheren Betriebsführung - top management) gehört analog den obigen Ausführungen die Dezentralisierung bestimmter bisher der Geschäftsleitung vorbehaltenen Aufgabenfelder, so

namentlich die der inneren Verwaltung und der kaufmännischen Führung des Betriebes. In diesem Zusammenhang ist das System der Staborganisation (in Amerika mit Erfolg praktiziert) bekannt geworden. Zur Entlastung der kaufmännischen Leitung wird ihr ein Stab von Fachleuten beigegeben, die Einzelaufgaben gemeinsam erarbeiten sollen. Dieser Stab setzt sich aus kaufmännischen und technischen Spezialisten zusammen, die wiederum eng mit der Revisionsabteilung zusammenarbeiten. Durch die Revisionsabteilung erfährt die Staborganisation insofern eine zusätzliche Förderung als ihre Nachwuchskräfte in der Revision gründliche Erfahrung sammeln, wie die betrieblichen Probleme richtig behandelt werden. Dadurch werden sie befähigt, in diesem Stab erfolgreich mitzuarbeiten. Der Sinn der Staborganisation ist darin zu erblicken, dass zwar bedeutende, aber die Führung nicht unmittelbar berührende Entscheidungen des "top management" von einem zweiten Führungsteam herbeigeführt werden sollen<sup>1)</sup>. So steht bei der Lösung der Probleme, die auf die Entlastung der höheren Betriebsführung abzielen, die wirkungsvolle Mitarbeit der betrieblichen Revisionsabteilung an vorderster Stelle. Mit grösserer Intensität wird sich dann die Geschäftsleitung den Aufgaben widmen können, die ihr trotz der Entlastung durch die Zusammenarbeit mit dem Führungsteam auf ihrem eigentlichen Arbeitsbereich verbleiben. Nicht zuletzt ist auch die Erkenntnis in wirtschaftlichen Diskussionen laut ausgesprochen worden, dass die kommende Unternehmergegeneration ihre Ausbildung nirgendwo besser erhalten könnte als in der "Schule der betrieblichen Revision", in der sie die eigentlichen Betriebsprobleme in all ihren feindrigen Zusammenhängen kennenlernen und selbst lösen müsste.

---

1) L. Vaubel, "Wege zur Entlastung der höheren Betriebsführung" in "Rationalisierung" 1955, Seite 5

Neu ist gleichfalls die Anforderung der Betriebsführung an die Revisoren, Probleme bei der Rationalisierung des Geschäftsablaufes lösen zu helfen. Daraus ergibt sich die Frage, welchen Einfluss die betriebliche Revisionsabteilung auf die rationelle Betriebsgestaltung nehmen kann und welche Wege ihr hierfür offen stehen. Ob eine solche Einflussnahme möglich ist und welchen Umfang sie erreichen kann, wird in dieser Abhandlung aufzuzeigen sein.

## II. Der organisatorische Aufbau und die Arbeitsweise der internen Revisionsabteilung

### 1) Der Revisionsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre - Wesen und Zweck der unternehmenseigenen Revisionsabteilung

Bei dem Versuch, den Begriff der unternehmenseigenen Revision gedanklich zu erfassen, ist es notwendig, den Grundbegriff der Revision in der Betriebswirtschaftslehre klar herauszustellen. Im allgemeinen ist festzustellen, dass sich der Revisionsbegriff in seiner heute anerkannten Formulierung nach mehrfachen Wandlungen herauskristallisiert hat. Mit dem, was z. B. Prion<sup>1)</sup> unter Prüfung verstand, "die Feststellung, was ist bzw. was geschehen ist, damit das ist, was ist", konnte der Begriff nicht ausreichend umrissen werden, auch dann nicht, wenn Prion ihn wie folgt erweiterte: "Ausserdem ist die Prüfung mit der Abgabe eines Werturteils über das verbunden, was ist, was festgestellt worden ist." Leitner<sup>2)</sup> hingegen bekannte sich zu folgender genaueren Definition: "Revisionen sind das Mittel einer nachträglichen, rechnungsmässigen oder wirtschaftlichen Kontrolle." Hier hat Leitner versucht, den Kontroll-Begriff als den Oberbegriff der Revision einzuführen. Wir werden

---

1) W. Prion, a. a. O. Seite 2

2) P. Leitner, "Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmen", 1934, Frankfurt, Seite 49

jedoch auf die Gemeinsamkeiten und die Unterschiede zwischen Revision und Kontrolle und das wechselseitige Verhältnis im Anschluss an die Begriffsbestimmungen zurückkommen.

Auch dem von Leitner geprägten Begriff fehlen noch wesentliche Merkmale. Während Meltzer im "Deutschen Revisorenspiegel"<sup>1)</sup> noch mit einer ähnlichen Begriffsbestimmung arbeitet, die besagt, "Prüfung sei die geschäftskundige und unabhängige Revision und Beurteilung schriftlicher Darstellungen von Geschäftsvorfällen", hebt Gerstner<sup>2)</sup> etwas später (1934) schon wesentlich klarer hervor, dass Prüfungen erst nach "vollendeter Arbeit" einsetzen können. Es findet eine geistige Arbeitswiederholung statt. Gerstner greift auch das wesentliche Moment der Kritik auf und kommt zu folgendem Begriff: "Prüfung ist die planmässige Kritik ausgeführter Arbeitshandlungen irgendwelcher Art im Sinne einer geistigen Arbeitswiederholung, und zwar vollständig oder teilweise."

Von hier aus ist es dann nur ein kleiner Schritt zur Charakterisierung der Bücherrevision bzw. der Buchprüfung. Man versteht unter Bücherrevision eine kritische Prüfung der ausgeführten buchhalterischen Arbeiten auf ihre Richtigkeit, wobei nicht nur die Buchungen, sondern auch die Belege durchzusehen sind.<sup>3)</sup>

Nach Ansicht von Klebba<sup>4)</sup> ist die Revision einfach eines der verschiedenen Mittel der Kontrolle. Eine umfassende Deutung gibt uns hingegen Isaac<sup>5)</sup>, wenn er feststellt:

"Bekanntlich wird die Revision in der Literatur

---

1) H. Meltzer, "Deutscher Revisorenspiegel", 1931, Berlin, Leipzig, Wien, Seite 96 (§ 942 ff.)

2) P. Gerstner, a. a. O. Seite 4 ff.

3) E. Giroud, a. a. O. Seite 69

4) W. Klebba, a. a. O. Seite 12

5) A. Isaac, a. a. O. Seite 7 ff.

allgemein als "geistige Arbeitswiederholung" definiert. Es entspricht diese Erklärung in der Tat dem Sinn des lateinischen Zeitwortes "revidere" gleich "wiedersehen, noch einmal sehen". Mit dem Ausdruck "Revision" verbindet sich die Vorstellung, dass man bestimmte Vorgänge sich wieder vergegenwärtigt, wobei aber durchaus offen bleibt, ob man hierbei immer alle Vorgänge berücksichtigt. Man kann sogar als Regel aufstellen, dass es selbst innerhalb eines mehr oder weniger eng gesteckten Rahmens unmöglich ist, alle Vorgänge, Geschäfte, Buchungen auch nur am geistigen Auge vorüberziehen zu lassen."

Zu den ersten Begriffen von Prion, Leitner und Meltzer darf hier allerdings noch ergänzend bemerkt werden, dass bereits Fleischmann<sup>1)</sup> in seiner Dissertation 1926 ausfuhrte, dass das Moment der Kritik betrieblicher Abläufe bedeutungsvoll sei. Er definiert die Revision allgemein "als die mit Kritik verbundene tatsächliche oder geistige Arbeitswiederholung!"

Versucht man nun, das Moment der Kritik und die geistige Tätigkeit der Arbeitswiederholung auf die unternehmens-eigene Revision im Industriebetrieb abzustellen, so wäre dann unter einer Revisionsabteilung zu verstehen "die mit Kritik verbundene stetige geistige oder tatsächliche Arbeitswiederholung einer mit diesen Arbeiten betrauten Betriebsabteilung."

Geht man einen Schritt weiter und bezeichnet eine solche Betriebsabteilung als betriebliche oder unternehmens-eigene Revisionsabteilung, so begegnen uns im praktischen Sprachgebrauch für die Bezeichnung einer solchen Abteilung eine Reihe scheinbar synonyme Wortformen. Wir führen hier Wortbildungen an wie Kontrollabteilung, Kontrollbüro, Abteilung für Organisation und Revision, Revision, kaufmännische Revision, technische Revision, Prüfstellung, kaufmännisches Sekretariat mit Prüfungsfunktionen usw. Wenn hinter diesen Bezeichnungen der Gedanke steht,

---

1) R. Fleischmann, a. a. O. Seite 3, Diss.

das darzustellen, was man schlechthin ohne gewissenhafte Unterscheidung unter "unternehmenseigener Revisionsabteilung" verstehen könnte, so können diese Benennungen unter jeweiliger Einschränkung für den allgemeinen Sprachgebrauch vielleicht hingenommen werden. Für unsere Darstellungen erweisen sie sich jedoch als unbrauchbar.

Unsere Darlegungen haben wir den Begriff der betrieblichen oder unternehmenseigenen Revisionsabteilung zugrunde gelegt. Damit soll die folgende Sinngebung verbunden werden: Im Gegensatz zur Fremdrevision, die von freiberuflichen Revisoren oder Revisionsgesellschaften ausgeübt wird, soll mit betrieblich oder unternehmenseigen zum Ausdruck gebracht werden, dass eine Eigenrevision vorliegt, die von betriebsangehörigen Prüfern vorgenommen wird. Unter "betriebsangehörig" ist ein Arbeitsverhältnis zwischen der Unternehmung als Arbeitgeber und dem Prüfer als Arbeitnehmer zu verstehen, das frei oder nach tariflichen Bestimmungen vereinbart sein kann. Im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses ist der Prüfer in Erfüllung seiner ihm gestellten Revisionsaufgaben tätig. Weiterhin soll mit "betrieblich" die ausschliessliche Tätigkeit auf den Arbeitsgebieten nur der eigenen Unternehmung verstanden werden. Ein Tätigwerden für fremde, nicht zur Unternehmung gehörende Betriebswirtschaften ohne oder gegen Entgelt muss ausgeschlossen sein. Damit wird eindeutig festgestellt, dass Revisionen zwar bei den zu einer Unternehmung gehörenden Verkaufsstellen, also im Aussen-dienst, vorgenommen werden dürfen, dass aber ihre Tätigkeit auf die Prüfung der mit dem Leben einer Betriebswirtschaft als Einheit zwangsläufig zusammenhängenden Betriebsbereiche beschränkt ist.

Weiter fällt in die Grenzen unserer Arbeit allein die kaufmännische Revision und die Revision der Organisation, nicht aber die technische Revision, da diese von ganz anderen Voraussetzungen, die auf eine technische Ausbildung abzielen, ausgeht und die wir ausserhalb unseres Themas lassen müssen. Auch in der Praxis selbst dürften kaufmännische und technische Revisionsorgane in

einer Abteilung vereint nicht zu finden sein, obwohl hier zu betonen ist, dass wechselseitige Beziehungen oftmals unerlässlich sind. In diesem Zusammenhang sei auf das Beispiel der verbrauchsbedingten Abschreibung hingewiesen, ebenso auf die Beurteilung der technischen Verwendungsfähigkeit abgeschriebener Lagerbestände oder auf die Begutachtung der Leistungsfähigkeit bei maschinellen Neuinvestitionen oder auf ähnliche Probleme, in denen das Urteil der Techniker unbedingt erforderlich und zur Ergänzung des kaufmännischen Standpunktes heranzuziehen ist.

Soweit der ungenaue Sprachgebrauch die "Kontrollabteilung" als innerbetriebliche Revisionsabteilung versteht, liegt bei diesem Begriff eine Unklarheit geringeren Grades vor. Anders ist es aber, wenn sie tatsächlich ein Kontrollorgan darstellt, das bei der technischen Fertigung das Endprodukt oder auch Zwischenprodukte einer Qualitätskontrolle unterzieht. Hier wird es nun erforderlich, klar zwischen Revision und Kontrolle zu unterscheiden. Post<sup>1)</sup> nimmt eine klare Unterscheidung vor. Nach ihm drücken Prüfung und Revision dasselbe aus, sie und der Begriff der Kontrolle stellen aber wie etwa der Begriff Geld oder Kleidung Sammelbegriffe dar. Unter Kontrolle im Gegensatz zur Revision wird die gleichzeitige oder die unmittelbar anschliessende Überwachung von Arbeiten durch einen anderen im Rahmen einer ständigen Einrichtung verstanden.<sup>2)</sup> Sie ist in den Arbeitsgang eingebaut oder folgt ihm unmittelbar, so dass ein enger Zusammenhang zwischen der Arbeit und ihrer Kontrolle besteht. Überall dort aber, wo Handlungen zur eigenen Kontrolle vorgenommen werden und zwar durch den Sachbearbeiter selbst, kann von einer Abstimmung gesprochen werden. Die Überwachungsprüfung dagegen ist eine Prüfungsart, die der Überwachung der in einer Unternehmung oder einem Betrieb tätigen Personen und zur Sicherung der durch Unterschlagungsmöglichkeiten gefährdeten Werte bzw. Abrechnungsgebiete dient (insbesondere: Zahlungsverkehr, Lohn- und Gehaltswesen, Warenein- und Ausgang, Sonderabrechnungen u. a. m.).

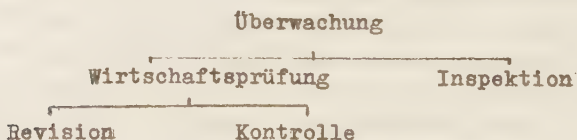
---

1) H. Post, "Die Unterschlagung und ihre Bekämpfung", 1953, Düsseldorf, Seite 4 u. 59

2) Der gleichen Auffassung ist W. Klebba, a.a. O. Seite 12 ff.

Ihrer Zweckbestimmung nach ist sie u. a. darauf gerichtet, durch Prüfung der Sicherheitsmassnahmen vorbeugend zu wirken und ggf. Unterschlagungen aufzudecken.

Ergänzend hierzu sagt Isaac<sup>1)</sup>, das Merkmal einer Revision sei, dass sie keine dauernde Einrichtung darstelle, während das Merkmal der Kontrolle darin zu erblicken sei, dass sie als ständige Einrichtung fungiere. (Für die Unternehmungen, die regelmässig ihren Geschäftsablauf prüfen lassen oder über eine unternehmenseigene Revisionsabteilung verfügen, dürfte diese Feststellung nicht mehr genau zutreffen!). Beide, Revision und Kontrolle, würden sich gegenseitig ergänzen, um das Ziel einer geeigneten Überwachung des Betriebes zu erreichen. Der Erfolg einer Revision könne auch in hohem Masse abhängig von dem Vorhandensein von Kontrollen sein. Natürlich könnten auch vorhandene Kontrolleinrichtungen oder einzelne Kontrollmittel einer Kritik im Hinblick auf ihre Zweckmässigkeit unterworfen werden. Ebenso kann es zur Kritik herausfordern, wenn bestimmte Kontrolleinrichtungen nicht vorhanden seien. Die Inspektion hingegen bedeute lediglich eine Kritik der äusseren Ordnung. (Beispiele: Inspektionen von Krankenhäusern, Polizeiverbänden usw.) Hier sei auch das Schema wiedergegeben, das die Stellung von Revision und Kontrolle widerspiegelt:



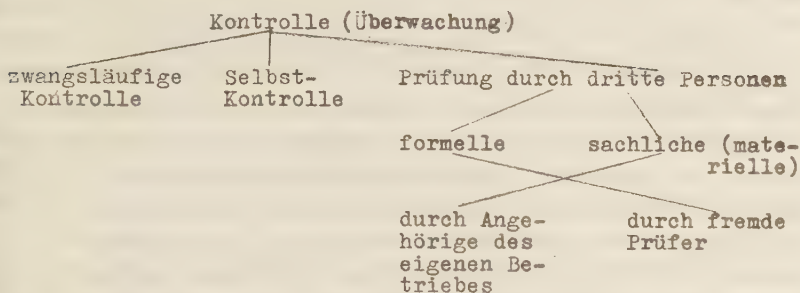
Dieser Ansicht setzt Klebba<sup>2)</sup> die These gegenüber, wonach die Kontrolle als Sammelbegriff gelte, während die

---

1) A. Isaac, a. a. O. Seite 7 ff.

2) W. Klebba, a. a. O. Seite 13

Revision ein Mittel der Kontrolle sei. Seine Übersicht sieht dann also so aus:



Einen ganz neuen Versuch, zwischen Revision und Kontrolle zu unterscheiden, macht Zimmermann<sup>1)</sup>. Er geht dabei von der die Prüfung durchführenden Person aus. Danach ist Revision eine Prüfung, die von Personen ausgeführt wird, die ausserhalb des geprüften Betriebes stehen. Kontrolle ist dagegen eine Prüfung durch Betriebsangehörige.

Für diese Unterscheidung spricht, dass die Begriffe Revision und Revisor bzw. Kontrolle und Kontrolleur zusammengefasst werden können, ohne sich zu überschneiden. Bei der bisherigen Abgrenzung nach der Arbeitsweise war es unvermeidlich, dass der Prüfer bei seiner Prüfungsausführung teilweise kontrollierende Arbeiten vornehmen musste; er war also auch als "Kontrolleur" tätig. Die Tätigkeit des Kontrolleurs dagegen trug manchmal die für die Revision wesenseigenen Merkmale, wenn z. B. für den Kontrollzweck weiter zurückliegende Vorgänge geprüft werden mussten. Diese Überschneidungen werden nach der Abgrenzung von Zimmermann vermieden.

---

1) E. Zimmermann, "Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb" 1954, Seite 22 ff.

Gegen die Unterscheidung lässt sich anführen, dass Revision keinesfalls eine Prüfung von aussen beinhaltet, sondern ein nachträgliches Prüfen (reviso = ich suche wieder auf), das gleichermassen von externen wie auch von internen Revisionsorganen durchgeführt werden kann.<sup>1)</sup>

Der Vollständigkeit halber sei noch ein Beitrag zum Verhältnis Revision und Kontrolle angeführt. In den Ausführungen von Gerstner<sup>2)</sup> heisst es, dass ein kritischer Rückblick = geistige Arbeitswiederholung der Arbeits-handlung entweder laufend (kontinuierlich) und zusammenhängend der erledigten Arbeitshandlung folgen, gewissermassen automatisch vorgenommen werden könne, oder es könnten in bestimmter Zeitfolge (periodisch) eine Reihe von Arbeitshandlungen, die in einem gewissen Zusammenhang stehen oder ein Ganzes bilden, nachträglich einer Kritik unterzogen werden. Im ersteren Falle erhielten wir den Vorgang der Kontrolle, die somit einen Teil der Revision darstellt. Im zweiten Falle dagegen erkennen wir die Revision oder Prüfung in ihrer üblichen Ausdrucksform.

Zusammenfassend darf man wohl sagen, dass die Unterschiede in den Auffassungen darin begründet sein mögen, weil man nicht vorher erst Klarheit schuf über das, was die einzelnen Begriffe beinhalten sollen. Im übrigen dürfen wir hier die Meinung Leitners<sup>3)</sup> wiedergeben, die herausstellt, dass sich die mehr oder weniger geistvolle Kontroverse über die Begriffe Kontrolle und Revision erübrigt hätte, wenn man an Stelle dieser Ausdrücke Überwachung und Prüfung setzt und in der Prüfung ein Hilfsmittel der Überwachung sieht. Für beide organisatorischen Einrichtungen seien

---

1) Vergl. W. Hasenack, "Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle" in "Die Wirtschaftsprüfung" 1955, Seite 418 ff.

2) Gerstner, a. a. O. Seite 4

3) F. Leitner, a. a. O. Seite 5

die Fragen der förmlichen und der materiellen Prüfung, des Wie und Warum usw. von Bedeutung. U. E. ist der Vorschlag Leitners eine Möglichkeit, in die sich auch die Begriffsinhalte einordnen lassen. Da Revision und Kontrolle jedoch auch getrennt und unabhängig voneinander gesehen werden müssen, kann man ihnen zumindest von diesem Standpunkt aus eine gewisse Gleichwertigkeit nicht absprechen. So gibt es Autoren, die keine Unterscheidung zwischen Revision und Kontrolle vornehmen, wie z. B. Mechler<sup>1)</sup>, der die Prüfung gleich der Kontrolle setzt.

Vom betrieblichen Standpunkt aus sollte eine Revisionsabteilung kaufmännische und organisatorische Prüfungen vornehmen. Die Tätigkeit des Revisors bringt ihn nicht nur ständig mit der Organisation des Betriebes in Berührung, sondern verlangt gerade deshalb eine genaue Kenntnis derselben, um kaufmännische Vorgänge sachlich richtig beurteilen zu können. Andererseits ist er infolge seines Überblickes über die Gesamtbetriebsorganisation in der Lage, Fehler derselben am ehesten zu erkennen und geeignete Massnahmen zur Abstellung vorzuschlagen und durchzusetzen. Wir verstehen daher unter betrieblicher Revisionsabteilung auch eine Institution, die die Organisation des Betriebes überwacht und, falls erforderlich, auch Verbesserungsvorschläge zur Rationalisierung unterbreitet. Gleichfalls soll die Revisionsabteilung bei Neuorganisation beratend tätig werden, da bei Neuanschaffung von Organisationsmitteln ihre Erfahrungen von ausschlaggebender Bedeutung für die künftige Ertragslage sein können. Daher wäre für unsere Untersuchung der oben genannte Begriff der kaufmännischen Revision allein zu eng, sofern er diesen Sachverhalt nicht beinhaltet. Er darf aber auch nicht schlechthin das grosse Gebiet der Organisation umfassen, denn die Revisionsabteilung ist immer in erster Linie eine prüfende und keine die

---

1) H. Mechler, "Die betriebswirtschaftliche Organisationsprüfung", 1949, Berlin, Seite 50 ff.

Betriebsorganisation aufbauende Abteilung. Wie man indessen im Betriebsleben die betriebliche Revisionsabteilung benennen will, ist eine untergeordnete Frage, da es allein darauf ankommt, eine funktionsfähige Revisionsabteilung zur Verfügung zu haben.

Untersucht man das Wesen einer Revisionsabteilung, so kommt man zu der Erkenntnis, dass die Stellung, die sie innerhalb einer Organisation eines Grossbetriebes einnimmt, von besonderen Merkmalen funktioneller Natur gekennzeichnet sein muss. Die betriebswirtschaftliche Struktur eines Grossbetriebes, die von der mittlerer und kleiner Betriebe abweicht, verlangt eine straffe Überwachung und eine schnelle Anpassungsfähigkeit an den wirtschaftlichen Fortschritt. Von aussen ist das Interesse der Öffentlichkeit und des Staates an der wirtschaftlichen Entwicklung der Grossunternehmen unbestritten. Aber auch im Interesse der Unternehmung ist die Betriebsleitung bestrebt, mit einer guten Leistung ein wirtschaftlich gefestigtes Bild von den Wirtschaftsverhältnissen zu geben. Sie kann das am besten mit einer kontinuierlichen und erfolgreichen Wirtschaftspolitik erreichen, die sich im Jahreserfolg auszudrücken vermag und grössten Einfluss auf die Aktienkursbildung an der Börse hat. Sehr nachteilig für den Wert und Bestand der Unternehmung aber können die an die Öffentlichkeit gelangenden Nachrichten wirken, die die negativen Seiten einer Unternehmung aufdecken wie z.B. Umsatzrückgang infolge unwirtschaftlicher Vertriebsorganisation, Verluste aus Unterschlagungen, Untreuehandlungen, fehlerhafter Betriebsorganisation oder Mängel in der Betriebsführung, die sich darin äussern, dass wirtschaftliche Probleme nicht mit Erfolg gelöst werden. Es ist daher nicht nur betriebswirtschaftlich gerechtfertigt, sondern auch ein Zeichen verantwortlicher und gewissenhafter Betriebsführung, wenn die Unternehmungen dazu übergehen, sich funktionsfähige Revisionsabteilungen zu schaffen, mit deren Hilfe sie sich einer "Selbstrevision" unterwerfen können. Möglichst viele kaufmännische Vorgänge sollen

so von einer mit allen erforderlichen Vollmachten ausgestatteten Revisionsabteilung geprüft werden, um Unregelmäßigkeiten zu verhindern und den Ruf und das Ansehen des Unternehmens zu schützen und zu festigen. Unter diesem Aspekt ist die Revisionsabteilung ein Instrument, deren betriebswirtschaftliche und psychologische Arbeit für Aussenstehende nicht wahrnehmbar ist.

Die wirtschaftliche Entwicklung, insbesondere die der Wirtschaftsprüfung, hat dazu beigetragen, dass die Revisionsabteilung kaum für betriebsfremde Personenkreise bekannt geworden ist. Bei Revisionen, wie sie etwa durch die folgenden Arten<sup>1)</sup>

- a) Prüfungen, die durch Gesetz oder Verordnung zwingend vorgeschrieben sind,
- b) Prüfungen, die nach gesetzlichen Vorschriften vorgesehen sind und
- c) Prüfungen aufgrund besonderen Auftrags

in ihren gebräuchlichsten Erscheinungsformen dargestellt sind, denkt man in erster Linie an Prüfungen, die von ausserbetrieblichen Organen wie Wirtschaftsprüfern, Buchprüfern oder beauftragten Prüfern der Behörden oder sonstiger staatlicher oder kommunaler Einrichtungen vorgenommen werden. Es ist richtig, den durch Gesetz vorgeschriebenen oder vorgesehenen Prüfungen und solchen, die sich für betriebliche Belange erforderlich erweisen - wie z. B. Kreditprüfungen - , eine Vorrangstellung in der Wirtschaft im Rahmen der Fremdprüfung einzuräumen. Die Erteilung des Prüfungsvermerks bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, die für den Betrieb gleichfalls eine Fremdprüfung darstellt, verstärkt nicht zuletzt die Bedeutung der externen Revision. Die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfung erfährt hierdurch eine gewisse Publizität, während die innerbetrieblichen Prüfungen der Revisionsabteilung nur den Kreisen des

---

1) O. Hintner, "Praxis der Wirtschaftsprüfung", 1949, Stuttgart, Seite 16

Betriebes bekannt werden, die unmittelbar berührt werden. Die Bedeutung der internen Revision erfährt dadurch keineswegs eine Benachteiligung. Die unter c) genannten Prüfungen gemäss besonderen Auftrags werden also nicht allein betriebsfremden Revisionsorganen übertragen. Sie können, falls eine Revisionsabteilung besteht, von dieser ausgeführt werden.

Mit dem oben gesagten wird eine klare Grenze zwischen interner und externer Revision gezogen. Man kann also vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus sagen, dass alle gesetzlichen Pflichtprüfungen den freien Prüferberufen (externe Revision) überlassen sind und von der unternehmenseigenen Revision nicht wahrgenommen werden. Dagegen können Prüfungen, die nicht erwerbswirtschaftlich orientiert sind und die nicht unter die gesetzlichen Pflichtprüfungen<sup>1)</sup> fallen, den betriebseigenen Prüfern vorbehalten bleiben. Diese Prüfer stehen in einem Dienstverhältnis (Dienstvertrag nach § 611 ff BGB) mit der Geschäftsleitung.

Es gehört zum Wesen einer unternehmenseigenen Revision, dass sie mit besonderen Vollmachten ausgestattet ist. Die Vollmachten gehen je nach vorliegender Aufgabe z. T. sehr weit. Man muss sich bei einer Kritik an der Überlassung von Vollmachten an die Revisionsabteilung vor Augen halten, dass diese Abteilung z. B. bei Konzerngesellschaften eine Kontroll- und Prüfungsfunktion innehat, die sich über grosse, meist getrennt arbeitende Zweigwerke erstrecken kann, in denen oft tausende Betriebsangehörige beschäftigt sind. Prüfungsarbeiten in solchen Betriebsgrössen sind daher nicht nur sehr umfangreich, sie greifen auch auf Betriebsbereiche über,

---

1) Bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien die Prüfung des Jahresabschlusses, bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Jahresabschlüsse der Kreditinstitute, bei Genossenschaften die Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmässigkeit der Geschäftsführung sind beispielsweise solche gesetzliche Pflichtprüfungen.

die fachlich streng von einander getrennt sein müssen und einer genauen Personalkontrolle unterliegen. Manche Betriebsabteilungen dürfen überhaupt nur einzelnen Betriebsangehörigen zugänglich sein wie z. B. das Konstruktionsbüro nur den darin arbeitenden Konstrukteuren und Ingenieuren, die Finanzbuchhaltung nur den dort beschäftigten Buchhaltern. Mit dem Prüfungsauftrag aber muss der Prüfer zugleich in die Lage versetzt werden, seine Aufgaben entsprechend den an ihn gestellten Forderungen zu erfüllen. Dazu muss er ermächtigt sein, Einblick in die Akten und Unterlagen der Abteilung zu nehmen, die er gerade zu prüfen hat bzw. mit welcher er im Rahmen seiner Prüfung in Berührung kommt. Die Vollmachten werden aber nicht in jedem Fall unumschränkt sein, sondern werden sich nach Art und Umfang nach dem Prüfungsauftrage richten. Man unterscheidet daher

Vollmachten, die die Revisoren kraft ihrer Stellung ständig inne haben (generelle Vollmachten) und

Vollmachten, die ihnen zur Erfüllung eines speziellen Auftrags erteilt werden und die mit Erledigung desselben automatisch erlöschen oder ausdrücklich wieder zurückgenommen werden (spezielle Vollmachten).

Als Zweck der Revision sehen wir an, durch kritische Prüfungshandlungen die Richtigkeit, d. h. die formelle und materielle Ordnungsmässigkeit bestimmter Arbeiten oder Arbeitsmethoden zu ermitteln. Gerstner<sup>1)</sup> sagt über Zweck und Bedeutung der Prüfung:

"Wertvoller wird jede Prüfung,....., wenn sie die Absicht verfolgt, vorbeugend (präventiv) zu wirken mit der ausgesprochenen Absicht, Fehlerquellen festzustellen und dieselben durch organisatorische Massnahmen zum Versiegen zu bringen. Während die Prüfung auf ihrer niedrigsten Stufe gewissermassen nur den Zweck der Fehlerfeststellung hat, erfüllt sie somit auf ihrer höheren Stufe den Zweck der Fehlervermeidung."

"Die Bedeutung der Prüfung ist somit durch ihren Zweck gegeben und der Masstab für die Bedeutung ist die ökonomische Wirkung. Die höchste Bedeutung hat die

---

1) P. Gerstner, a. a. O. Seite 6 ff.

Prüfungstätigkeit jedoch dann, wenn sie ökonomisch in der Hinsicht wirkt, dass durch ihre Ergebnisse wirtschaftliche Ersparnisse erzielt werden, und hierin liegt somit auch ein produktiver Wert der Prüfung."

Im Hinblick auf die Fehlerermittlung kann man also die Arbeit der Revisionsabteilung auch als "produktiv" ansehen, will man ihre Tätigkeit einer angenäherten Wertung unterziehen. Weit wichtiger aber ist die präventive Wirkung, die sich grundsätzlich jeder messbaren Wertung entzieht, Bedeutungsvoll ist ferner der erzieherische Effekt auf die Betriebsangehörigen. Sie müssen damit rechnen, dass ihre Arbeit unerwartet jederzeit einer Revision unterzogen werden kann, die bei unachtsamer oder fahrlässiger Arbeitsführung Unannehmlichkeiten nach sich zieht. Es wird also erreicht, dass mehr Sorgfalt auf die Arbeit verwendet wird, was ebenfalls zur Fehlerverringerng führt.

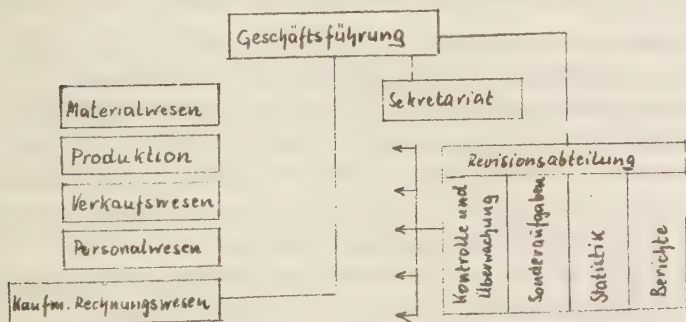
Da der letzte und höchste Zweck jeder Revision darin liegt, unmittelbare und mittelbare, nachteilige Einwirkungen auf den Erfolg zu verhindern<sup>1)</sup>, kann die Revisionsabteilung gewissermassen als Sicherheitsorgan in der kaufmännischen Verwaltung des Betriebes bezeichnet werden.

---

1) R. Fleischmann, a. a. O. Seite 4

## 2) Die Stellung der unternehmenseigenen Revisions- abteilung innerhalb der Betriebsorganisation

Soll die unternehmenseigene Revisionsabteilung ihren Zweck erfüllen, schädliche Einwirkungen auf das Betriebsergebnis zu verhindern, muss sie ihrem Aufbau und ihrer Stellung im Betriebsorganismus nach auch in der Lage sein, ihren Aufgaben nachzukommen. Es wurde schon gesagt, dass sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben mit besonderen Vollmachten ausgestattet sein muss. Das setzt aber voraus, dass sie der Geschäftsführung, die diese Vollmachten erteilen kann, direkt unterstellt ist, also einem Personenkreis (oder einer Persönlichkeit), der von Kompetenzproblemen unbelastet und in der Lage ist, durch die Vollmachtgewährung den gewollten Erfolg herbeizuführen. Die Revisionsabteilung soll nicht nur mit den übrigen Betriebsabteilungen innerhalb der Betriebsorganisation gleichberechtigt auf einer Stufe stehen, sie muss ihnen auch vorangestellt und überlegen sein, was allerdings nicht bedeuten darf, dass die Überlegenheit sich negativ auswirkt, d. h. in nicht objektiver Arbeitsweise ihren Niederschlag findet. Bildlich hat Pfeiffer<sup>1)</sup> ihre Stellung so dargestellt:



1) G. Pfeiffer, "Aufgabengliederung und Bedeutung der Revisionsabteilung" in "Der Betrieb" 1954, Seite 601 - 603

Hinsichtlich der Bedeutung der zu lösenden Aufgaben und der damit verbundenen Sonderrechte ist die Revisionsabteilung über die übrigen Abteilungen gestellt. Als unentbehrliches Organ verdient sie oftmals die Bezeichnung "rechte Hand" des kaufmännischen Direktors. Aber auch durch die Qualität ihrer Arbeit und die ausgezeichnete Qualifikation der Prüfer kommt ihr diese Stellung zu. Ist sie nun unmittelbar der Geschäftsleitung unterstellt, so ist sie auch von deren Entscheidungen abhängig, ist weisungsgebunden und verpflichtet, über ihre Tätigkeit Bericht zu erstatten. Aus Zweckmässigkeitsgründen und, um ihrer Arbeit eine bestimmte Richtung zu geben, sollten im Rahmen einer Betriebsanweisung für die Revisionsabteilung alle die Grundsätze festgehalten sein, die für eine gedeihliche und erfolgreiche Arbeit das Fundament abgeben, sollten ihre Aufgabengebiete fest abgegrenzt und ihre Vollmachten präzise genannt sein. Gewiss besteht die Möglichkeit, dass nicht alle Aufgaben darin genannt sind, die je einmal der Revision gestellt werden können; denn nicht selten wird die Lösung von Aufgaben, die aus dem üblichen Rahmen fallen, von der Geschäftsleitung verlangt. Hierin zeigt sich auch, dass eine gewisse Vielseitigkeit und Wendigkeit Eigenschaften erfolgreicher Revisoren sein sollten.

Sind einmal die Kompetenzen der Revisionsabteilung durch Verwaltungsanweisung festgelegt, müssen die Prüfer im Rahmen der ihnen gestellten Aufgaben und der Arbeitsordnung weitgehend selbständig sein, auch gegenüber der Geschäftsleitung. Obwohl diese die Revisionsabteilung sehr stark beeinflussen kann, hat sie ihre Eigenständigkeit im Hinblick auf ein untadeliges Arbeitsverhalten zu behaupten, um nicht ein willenloses und abhängiges Organ in den Händen einer mächtigen Unternehmensleitung zu sein. Es muss oberster Grundsatz sein, dass ihr Verhalten gegenüber den zu prüfenden Abteilungen nach betriebswirtschaftlichen Prinzipien und auch in menschlicher Beziehung streng objektiv, sachlich und zurückhaltend ist und dass

sie nicht in ihrer korrekten Haltung negativen Einflüssen unterliegt.

Da sie als prüfendes Organ bei der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten über den kaufmännischen Abteilungen steht, ist es möglich, dass sie ein - allerdings begrenztes - Weisungsrecht in Anspruch nehmen kann, wenn dadurch arge Misstände sofort abgestellt werden. Von der Anwendung des Weisungsrechtes sollte sehr sparsam Gebrauch gemacht werden. Ist es nicht in der Verwaltungsanweisung für die Revisionsabteilung verankert, sollte man es nur dann anwenden, wenn die besondere Situation dazu zwingt. Die angeordneten Massnahmen müssen dann nachträglich durch die Geschäftsleitung sanktioniert werden.

Die Revisionsabteilung wird im BAB den allgemeinen Verwaltungskostenstellen zugerechnet, da sich die Aufgaben auf Revisionen der Verwaltungsorganisation und auf kaufmännische Prüfungen erstrecken. Geht man von der Notwendigkeit organisatorischer und kaufmännischer Prüfungen aus, ist die Revisionsabteilung ein wichtiger Bestandteil der allgemeinen Verwaltung. Das wird sich auch im Aufbau der Revisionsabteilung auswirken. Dieser kann sowohl zentral als auch dezentral angeordnet sein. Es hat sich als zweckmässig erwiesen, die gesamte Tätigkeit dieser Abteilung in der Person des Leiters zu zentralisieren, die Arbeit selbst jedoch nicht in einem gemeinsamen Büro ausführen zu lassen, sondern nach sachlichen Gesichtspunkten zu dezentralisieren. In diesem Sinne würde sich die Revisionsabteilung in verschiedene Prüfungsbüros gliedern, und zwar etwa in folgender Weise:<sup>1)</sup>

Prüfungsbüro A: Organische Prüfung des Geschäftsverkehrs mit Lieferanten und Abnehmern.

Prüfungsbüro B: Prüfungen der Grundbücher und Hauptbücher sowie formelle Bilanzprüfung, evtl. Spezialprüfungen, Kalkulationsprüfungen.

Prüfungsbüro C: Prüfungen des gesamten Geldverkehrs.

Prüfungsbüro D: Prüfungen der Statistik und der Organisation.

---

1) P. Gerstner, a. a. O. Seite 18 - 19

Ein rein zentraler Aufbau liegt dann vor, wenn von einer einzigen Abteilung aus alle Prüfungsgebiete überwacht werden, was aber trotzdem eine gewisse Spezialisierung der Revisoren nach sich ziehen kann. Lediglich die Unterteilung in Prüfungsbüros mit ihren festumrissenen Aufgabengebieten würde entfallen.

Aber auch hinsichtlich der Betriebszugehörigkeit können Unterschiede festgestellt werden. Manche Gesellschaften pflegen den Aufbau einer Prüfungsabteilung gerade in persönlicher Hinsicht sehr unterschiedlich zu gestalten. Sie verpflichten z. B. eine Prüfungsgesellschaft oder einen Einzelprüfer ständig und ausschliesslich für ihre laufenden internen Prüfungszwecke. Andere wieder stellen eine Reihe von Prüfern unter der Leitung eines selbständigen Prüfers ein und beauftragen diese mit der Ausführung der erforderlichen Prüfungen<sup>1)</sup>. Der Regelung des Auftrags- bzw. Dienstverhältnisses ist hierbei ein sehr weiter Spielraum eingeräumt.

Da die Revisionsabteilung organisch in den Betriebsaufbau eingeflochten ist, sind die Beziehungen zwischen den einzelnen kaufmännischen Abteilungen so zu gestalten, dass eine gedeihliche Zusammenarbeit gewährleistet ist.

- a) Zusammenarbeit mit den Abteilungen darf nicht heissen, dass schwierige Aufgaben auf die Revisionsabteilung abgewälzt werden sollen. Sie darf also nicht dazu führen, dass der RA Arbeitsgebiete angehängt werden, die sie von der Erfüllung ihrer eigentlichen Aufgaben abhalten. Es ist betriebswirtschaftlich und vom praktischen Standpunkt aus abzulehnen, wenn man ihr z. B. die allgemeine Rechnungskontrolle, die eine ständige Kontrolleinrichtung darstellt, als Prüfungsgebiet zuteilt. Gewiss ist auch die Arbeitsausführung der Rechnungskontrollabteilung Gegenstand einer Revision der RA, die regelmässige Rechnungsprüfung

---

1) Den gleichen Standpunkt vertritt P. Gerstner,  
a. a. O. Seite 34

dagegen ist - organisatorisch gesehen - der Einkaufsabteilung zu unterstellen und ist unabhängig von der RA. Auch dann, wenn keine RA besteht, ist in jeder Unternehmung die Prüfung der Eingangrechnungen unerlässlich. Daher ist anzustreben, die Aufgaben der RA festzulegen und von verwandten Gebieten zu trennen, um nicht durch eine Vermischung der Aufgaben die Wirkungskraft der RA zu zersplittern. Das gilt auch hinsichtlich anderer betrieblicher Kontrollleinrichtungen, die hier nicht ausdrücklich erwähnt sind.

Die Auswirkungen einer Revisionsabteilung dürfen auch keinesfalls dazu führen, dass die übrigen Abteilungen in der Genauigkeit und Sorgfalt ihrer Arbeitsausführung nachlässig werden, weil sie die Auffassung vertreten, dass Fehler ja doch früher oder später durch eine Revision aufgedeckt und bereinigt werden. Das gilt insbesondere auch für die Abteilung, die für die Organisation des Betriebsablaufes zuständig ist. Rumpler<sup>1)</sup> tritt dieser Auffassung mit Recht ebenfalls sehr energisch entgegen, indem er feststellt:

"Auch kann es nicht die Aufgabe einer internen Revision sein, die Lücken einer schlechten Organisation durch die Prüfung zu schliessen, zumal sich diese Arbeiten ja naturgemäss immer auf einen zurückliegenden Zeitraum erstrecken, so dass manche Fehler oder Unregelmässigkeiten nicht mehr zu korrigieren sind. Ich kann also nicht genug darauf hinweisen, dass es besser ist, durch eine lückenlose Organisation nach Möglichkeit Unregelmässigkeiten vorzubeugen und Verschwendung zu verhindern oder einzuschränken, als sich darauf zu verlassen, dass diese später doch aufgedeckt werden."

) Das Verhältnis von kaufmännischer und technischer Revision sei hier noch besonders berücksichtigt.

Der Begriff der technischen Revision ist im allgemeinen sehr weit gefasst. Von der Konstruktionszeichnung bis

---

) K.R. Rumpler "Die Organisation des Einkaufs und der Rechnungsprüfung" in "Die Wirtschaftsprüfung", 1955, Seite 495

zur Endabnahme des fertigen Erzeugnisses sind die verschiedensten Konstruktions-, Material- und Fertigungsprüfungen vorgesehen, die alle unter den Begriff der technischen Revision fallen. Jede Erstkonstruktion wird hinsichtlich der an sie gestellten Anforderungen zusätzlich präzise erprobt, also so lange geprüft, bis sie produktionsreif ist. Auch Versuchsabteilungen werden mit Aufgaben aus dem Gebiet der technischen Prüfung betraut.

Selbständige technische Revisionsabteilungen haben sich trotz bestehender Kontrolleinrichtungen gut bewährt. Sie stehen zur kaufmännischen Revisionsabteilung in verhältnismässig loser Beziehung, da ihre Aufgaben rein konstruktiv und fertigungstechnisch orientiert sind. Die RA aber geht bei ihrer Tätigkeit von kaufmännischen und organisatorischen Voraussetzungen aus.

Ein Zusammenschluss von kaufmännischer und technischer Revision zu einer einheitlichen Abteilung ist meines Wissens in der Praxis nicht anzutreffen. Dieser Tatbestand dürfte in der Verschiedenheit von Wirtschaft und Technik begründet sein. Das heisst aber nicht, dass darunter die Zusammenarbeit leiden soll. Für die erfolgreiche Zusammenarbeit beider Abteilungen ein Beispiel aus eigener Erfahrung:

"Wertvolle Aggregate eines hochwertigen Industrieerzeugnisses waren lt. Lagerkartei und körperlicher Bestandsaufnahme jahrelang ohne Bewegung (Abgang). Anlässlich der Inventur zum Bilanzstichtag wurden deshalb diese Aggregate zur Abschreibung vorgeschlagen. Eine mit Hilfe der technischen Revision veranlasste Prüfung der Revisionsabteilung ergab jedoch, dass nach Auswechslung eines unbedeutenden Teiles von weniger als 1/10 des Gesamtwertes des Aggregates dieselben wieder im laufenden Produktionsprozess verwendet werden konnten. Der Abschreibungsvorschlag wurde abgelehnt."

Wie das Beispiel zeigt, ging der Anlass zur Prüfung von der kaufmännischen Revisionsabteilung aus. Das Ergebnis wurde auch von ihr ausgewertet, dahingehend, dass der Abschreibungsvorschlag abgelehnt wurde. Ohne eine technische Untersuchung aber wäre die Prüfung

wahrscheinlich nicht zu diesem Resultat gelangt.

Somit wird deutlich unterstrichen, wie notwendig und selbstverständlich die Zusammenarbeit nicht nur zwischen den Revisionsabteilungen, sondern auch zwischen allen anderen Abteilungen des Betriebes ist.

### 3) Prüfungsplan und Prüfungsverlauf bei Revisionen der unternehmenseigenen Revisionsabteilung

Liegt ein Prüfungsauftrag vor, so wird ein Revisor vom Leiter der RA zur Lösung der Aufgabe eingesetzt. Wird mehreren Prüfern der gleiche Auftrag erteilt, übernimmt einer von ihnen die Führung, d. h., er zeichnet für die Ausführung des Auftrags sowie für die Berichterstattung verantwortlich.

Ist nun der Prüfungsauftrag auf die Gegebenheiten und die Besonderheiten des Betriebes abgestellt, so sollen auch die Ursachen, die einen fehlerhaften Zustand hervorgerufen haben, untersucht und festgestellt werden. Man könnte in diesem Zusammenhang von einer Art "Wurzelrevision" sprechen, wenn die Mängel bis zu ihrer Entstehungsursache zurück verfolgt werden sollen. In einer vorbereitenden Besprechung werden neben dem Prüfungsstoff der Prüfungsweg, die ungefähre Dauer (Termin) und der Prüfungsumfang (die Intensität) festgelegt, denn die planmäßige und geordnete Ausführung eines Prüfungsauftrages hat zur Voraussetzung, dass man seine Durchführung vorher genau überlegt hat. Werden die genau erarbeiteten Daten in einem Schema niedergelegt, spricht man von einem Prüfungsplan. Die Prüfungsarbeit erfordert mehr Überlegung, Konzentration und vorausschauende Planung als irgendeine andere gleichgeartete geistige Tätigkeit. Dieser Tatsache haben viele Betriebswirtschaftler<sup>1)</sup> Rechnung getragen, indem sie in ihren Veröffentlichungen auf den Aufbau und die theoretische wie praktische Bedeutung des Revisionsplanes - in der Literatur verschiedentlich auch als Arbeitsprogramm bezeichnet - eingingen.

---

1) E. Zimmermann, A. A. O. Seite 66

Nach Zimmermann soll durch den Prüfungsplan erreicht werden:

"Der zur Bildung des Gesamturteils erforderliche Überblick, die Vollständigkeit der Beurteilung, die vollständige Auswertung des Prüfungsstoffes und eine wirtschaftliche Gestaltung der Prüfung."

Man kann in zeitlicher Hinsicht eine Zweiteilung vornehmen, indem man ein Revisionsprogramm und einen Prüfungsplan aufstellen kann. Ein Revisionsprogramm umschliesst alle die Prüfungen, die während eines bestimmten Zeitraumes - etwa innerhalb eines Jahres - vorzunehmen sind. Der Prüfungsplan, der nur für die Dauer einer einzigen Prüfung aufgestellt wird, beinhaltet grundsätzlich folgende Hauptpunkte:

- 1) Umfang und Intensität der Prüfung (Bei mehreren Prüfern die jedem einzelnen zugewiesenen Prüfungsgebiete)
- 2) Prüfungswege
- 3) Dauer der Prüfung (Termin = zur Verfügung stehender Zeitraum)
- 4) Auswertung der Prüfung

Beide Planungen stellen eine sinnvolle gegenseitige Ergänzung dar, fördern Übersicht und Systematik und helfen den Erfolg der Prüfungen überhaupt sicherzustellen.

Der Revisionsplan für eine in sich geschlossene Prüfung ist praktisch das A und O derselben. Er sollte, soweit das geboten erscheint, von dem Leiter der RA mit dem Chef der zu prüfenden Abteilung durchgesprochen werden, namentlich bei sehr umfangreichen Prüfungen, bei denen das Personal neben seiner üblichen Arbeit sehr stark in Anspruch genommen werden muss. Das gilt natürlich nicht für Überraschungsprüfungen, wie z. B. für die Unterschlagungsprüfung.

Der Revisionsplan soll auf die Betriebsorganisation abgestellt sein. Da Kontrollen und Revisionen das Überwachungssystem des Betriebes bilden, sollen durch die Prüfung etwaige Lücken in dem Kontrollsystem geschlossen werden. Die Aufstellung eines Revisionsplanes hat also zur Voraussetzung, dass man die Lücken in der Kontrollorganisation kennt oder ausfindig macht. Kennt man sie nicht, was meistens der Fall ist, muss die Kontrollorganisation dem Prüfer bekannt gegeben werden. Nach

Eichelberger<sup>1)</sup> stellt die schematische Darstellung des Kontrollorganisationsplanes notwendigerweise die Vorarbeit für die Aufstellung des Revisionsplanes dar. Diese schematische Darstellung erfolgt zweckmässig durch die bekannten Arbeitsablaufdiagramme, die von der Gesellschaft für Organisation durch die Festlegung einer Symbolisierung entwickelt wurden. Zur Aufstellung des Kontrollorganisationsplanes schreibt Eichelberger<sup>2)</sup> folgendes:

"Durch die Organisation wird die Aufeinanderfolge der einzelnen Handlungen bei den verschiedenen Geschäftsvorfällen und die Mitwirkung der handelnden Personen festgelegt. In dem Kontrollorganisationsplan wird dieser Arbeitsablauf in schematischer Darstellung ersichtlich gemacht. Er soll insbesondere auch zeigen, inwieweit zwei oder mehrere Personen sich gegeneinander kontrollieren. Derartige Kontrollorganisationspläne werden von den Revisoren auch bei grösseren Betrieben in den seltensten Fällen vorgefunden. Die Aufgabe des Revisors ist es deshalb zunächst, einen derartigen Kontrollorganisationsplan aufgrund der tatsächlich vorliegenden Organisation des Betriebes aufzustellen. Die Vorarbeit ist für den Betrieb trotz des erheblichen einmaligen Arbeitsaufwandes durchaus produktiv, da er indirekt zu einer Verringerung der Revisionsarbeit und damit zu verringerten Revisionskosten führt."

Die Aufstellung eines "Kontrollorganisationsplanes" sollte nach meiner Meinung von der für die Organisation des Betriebes zuständigen Abteilung veranlasst werden. Jeder verantwortungsbewusste Abteilungsleiter sollte einen solchen Plan bereits besitzen, um sich selbst über seine Kontrollfunktionen Rechenschaft ablegen zu können. In den Fällen allerdings, in denen auf eine übersichtliche Darlegung der Kontrollfunktionen nicht verzichtet werden kann (Beispiel: Lohnbüroprüfung), sollte der Prüfer den fehlenden Kontrollorganisationsplan aufstellen.

---

1) A. Eichelberger, "Aufstellung und Anwendung des Revisionsplanes" in "Die Wirtschaftsprüfung" 1954, Seite 197 ff.

Soweit der Kontrollorganisationsplan Lücken aufweist, sind hier die Prüfungen anzusetzen. Dabei muss auch die Fragestellung beachtet werden, welches Interesse die einzelnen handelnden Personen daran haben können, diese Organisationslücken für ihre eigenen Zwecke zum Schaden des Betriebes auszunützen.

Ausser der Organisationsübersicht, die Aufschluss geben soll über die Abteilungen, Tochtergesellschaften, Niederlassungen, ferner über die zuständigen Abteilungsleiter, Prokuristen, Buchhalter, Kassierer und andere Personen, empfiehlt Gerstner<sup>1)</sup> "eine Vorprüfung des Arbeitsstoffes, dessen Umfang genau zu kalkulieren und abzugrenzen und mit der zur Verfügung stehenden Zeit in Einklang zu bringen ist. Mit der gewonnenen Übersicht über den Arbeitsstoff ist auch eine sorgfältige Auswahl und eine eventuelle Beschränkung des Prüfungsstoffes verbunden. So können z. B. von tausenden von Kontokorrentkonten nur eine bestimmte Anzahl geprüft werden, ebenso sind bei umfangreichen Inventuren nur bestimmte Teile prüfbar."

Der Prüfungsplan soll nicht allein Auskunft darüber geben, was und wie geprüft werden soll, er bietet auch die Möglichkeit zu errechnen, welche Mittel für die Erfüllung der Aufgaben bereitgestellt werden müssen. Sind die Mittel begrenzt, zieht man zweckmässigerweise jene Sachgebiete heran, die als besonders prüfungsbedürftig angesehen werden<sup>2)</sup>. Schliesslich ist bei der Aufstellung eines Revisionsplanes zu beachten, ob sich eine Prüfung öfter wiederholt oder ob sie nur einmalig ausgeführt wird. Wurde dieselbe Materie bereits geprüft, ist die Aufstellung des Prüfungsplanes aus den früheren Erfahrungen ohne grosse Schwierigkeiten möglich. Meistens ist aber die Sachlage dann nicht so einfach, wenn es sich um eine neuartige oder erstmalige Revision handelt. Hier ist es besonders wichtig, planmässig vorzugehen.

---

1) P. Gerstner, a. a. O. Seite 48

2) H. Mechler, a. a. O. Seite 24

zugleich gemeinsame Grundzüge zu erkennen sind, kann eine allgemeingültige Regel für die Aufstellung von Revisionsplänen nicht gegeben werden, da jeder Einzelfall entsprechend seiner besonderen Aufgabenstellung ganz anders angefasst werden muss. Einen Plan mit der Aufgabeneinteilung bis ins einzelne für jeden Prüfer aufzustellen, ist auch nicht in jedem Falle ratsam, weil oft während der Prüfungsausführung ein Umdisponieren erforderlich wird, was den Wert des Planes beeinträchtigt. Dagegen ändern sich alle übrigen Daten eines Planes selten. Nach Auffermann<sup>1)</sup> hat für die Dauer einer Normalprüfung der Grundsatz zu gelten, dass die Revision mindestens so lange dauern muss, bis der Prüfer die Überzeugung gewonnen hat, dass eine Fortsetzung der Prüfungshandlungen nicht mehr zur Aufdeckung von Irrtümern führen würde, so dass das Prüfungsziel erreicht ist. Wie ein Revisionsplan aussehen kann, gibt die nachfolgende Abbildung der "Planung einer Lohnbüroprüfung" wieder.

Aufgrund wiederholter Prüfungen werden mit der Zeit Erfahrungen gesammelt, die sich für die Aufstellung von Prüfungsplänen sehr gut verwerten lassen. Sie eignen sich vor allem dazu, Schwerpunkte, die bei jeder wiederholten Prüfung anders liegen sollten, festzulegen. Es wird zwar nicht das ganze Prüfungsfeld systematisch erfasst, die Prüfungsintensität ist jedoch auf den ausgewählten Schwerpunkten grösser und führt so zu einem sicheren Ergebnis. Bei umfangreichem Prüfungsstoff garantiert die Schwerpunktbildung, dass die wesentlichen Punkte wirklich intensiv untersucht werden. Der Prüfer verliert sich nicht in unwichtigen Einzelheiten. Das Prüfungsergebnis bezogen auf die wesentlichen Prüfungsgegenstände ist sehr aufschlussreich und lässt sich somit auch besser auswerten. Die Erfahrungen und Erkenntnisse - bei späteren Prüfungen richtig angewendet -

---

1) J. D. Auffermann, "Die Prüfung der Kostenrechnung", 1947, Stuttgart, Seite 50

# Prüfungsplan

für die Prüfung des Lohnbüros.

Prüfungsbeginn: 3. 7. 1955 vorauss. Beendigung: 20. 7. 1955

tats. Beendigung: .....

Prüfungszeitraum: Lohnauszahlungszeitraum November 1954

| Prüfungsgegenstand:     | Prüfer: <u>Schneider</u><br>Abtlg.: <u>Mechan. Bearb.</u><br><u>122 Arbeiter</u> |       |      |       | Prüfer: <u>Kohlmann</u><br>Abtlg.: <u>Schlosserei</u><br><u>80 Arbeiter</u> |       |      |       | Prü<br>Abt<br>→ |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|-------|------|-------|-----------------------------------------------------------------------------|-------|------|-------|-----------------|
|                         | Pl.                                                                              | Dat.  | erl. | Dat.  | Pl.                                                                         | Dat.  | erl. | Dat.  | Pl.             |
| Personalkartei          | o                                                                                |       | o    |       | o                                                                           |       | o    |       |                 |
| Stempelkarte            | o                                                                                |       | o    | 3. 7. | o                                                                           |       | o    |       |                 |
| Lohnscheine             | o                                                                                | 3. 7. | o    |       | o                                                                           | 3. 7. | o    | 3. 7. |                 |
| Lohnerrechnung          | o                                                                                |       | o    |       | o                                                                           |       | o    |       |                 |
| Dekadenlisten           | o                                                                                |       | o    |       | o                                                                           |       | o    |       |                 |
| Lohnzusammenstellungen  | o                                                                                | 4. 7. | o    | 4. 7. | o                                                                           |       | o    |       |                 |
| Additionen u. Überträge | o                                                                                |       | o    |       | o                                                                           |       | o    |       |                 |

Organisation d. Lohnauszahlung      Wird für alle Abteilungen vollst. und zusammenhängend geprüft

|                                    |   |       |   |       |   |       |   |       |
|------------------------------------|---|-------|---|-------|---|-------|---|-------|
| Kassenquittungen u. Lohnquittungen | o | 5. 7. | o | 5. 7. | o | 3. 7. | o | 3. 7. |
|------------------------------------|---|-------|---|-------|---|-------|---|-------|

Lohnjournale u. Lohnkonto      Wird für alle Abteilungen vollst. und zusammenhängend geprüft

Lohngrundlagen (Tarife, Vereinb. etc.)      Wird für alle Abteilungen vollst. und zusammenhängend geprüft

|                 |             |             |
|-----------------|-------------|-------------|
| Zwischenbericht | 14. 7. 1955 | 14. 7. 1955 |
|-----------------|-------------|-------------|

Begründung für wes. Abweichungen v. Plan

Schlussbericht

Zeichenerklärung:

|                            |               |
|----------------------------|---------------|
| o Vollst. Prüfung          | 1) geplant    |
| o Prüfung durch Stichprobe | "             |
| o Vollst. Prüfung          | 1) ausgeführt |
| o Prüfung durch Stichprobe | "             |

Der Plan bezieht sich auf sämtliche Abteilungen mit Lohnempfängern. Da für alle Abteilungen das Muster gleich ist, werden hier nur zwei Abteilungen dargestellt.

1) In der Regel bedeutet eine stichprobenweise Prüfung im Lohnbüro, dass nur ausgewählte Abteilungen im Lohnauszahlungszeitraum, z. B. 20 von 40 Abteilungen = 50 %, geprüft werden, diese dann aber vollständig.

ersparen Zeit und führen zu gleichen oder besseren Ergebnissen. Der Prüfungsplan soll hierbei ein Hilfsmittel für bessere Übersicht und Kontrolle eines exakten Prüfungsverlaufes sein.

Die durch den Prüfungsplan festgelegte Systematik ist dazu bestimmt, dass sich Fehler und Unregelmässigkeiten im Maschennetz der auf einander abgestimmten Prüfungshandlungen fangen. Ein Plan ist nicht nur dann gut, wenn er 100 %ig eingehalten wurde, sondern auch dann, wenn er beispielsweise nur zu einem Drittel genau erfüllt wurde; dann schülten sich klare Ergebnisse heraus, worauf er abgeändert werden musste, sei es, weil die zu prüfenden Arbeiten für ordnungsgemäss befunden wurden, so dass die Prüfung abgebrochen werden konnte, oder sei es, dass die Prüfung in eine ganz bestimmte neue Richtung gelenkt oder gar auf allen Gebieten erweitert werden musste, weil sich erhebliche Unstimmigkeiten zeigten. Dann hat der Prüfungsplan seine Funktion erfüllt. Werden Prüfungen angesetzt, die sich auf einen längeren Zeitraum erstrecken, weil sie - gemessen am Prüfungsstoff - sehr umfangreich sind, oder weil eine schwierige Materie durchgearbeitet werden muss, so ist es vorteilhaft, wenn in Zwischenberichten der Stand der Prüfung an einem bestimmten Stichtag niedergelegt wird. Solche Zwischenberichte sollen erkennen lassen, ob und welche Ergebnisse die Prüfung bisher gebracht hat. Aufgrund der Zwischenberichte werden vielfach neue Entscheidungen über den Fortgang der Prüfung notwendig: ob die Prüfung abgebrochen oder erweitert werden soll, ob sie auf andere Gebiete übergreifen oder eingeschränkt werden soll, ob der bisherige Umfang beibehalten wird, oder ob mehr Zeit erforderlich ist. Ein Zwischenbericht sagt somit auch etwas darüber aus, ob der Prüfungsplan eingehalten werden kann oder nicht. Natürlich darf von einem Zwischenbericht nicht erwartet werden, dass er den End- oder Hauptbericht ersetzen soll. Ein abgerundetes Gesamter-

gebnis wird sich auch nicht aus einer Aufreihung mehrerer Zwischenberichte ergeben, da in ihnen noch nicht alle Ergebnisse letzter Prüfungshandlungen enthalten sind und sie deshalb ein unzusammenhängendes Bild vermitteln. Der Hauptbericht schliesslich soll alle Ergebnisse der Prüfung beinhalten, mit seiner Erstellung verlieren die Zwischenberichte ihren bisherigen Aussagewert. Ihr Zweck, eine zwischenzeitliche Unterrichtung der Prüfungsleitung oder anderer interessierter Stellen, ist ja erreicht worden. Im übrigen wird zu der Aufstellung der Berichte auf die Ausführungen auf Seite 76 verwiesen. Auf die Prüfungswege wird im nächsten Abschnitt ausführlich eingegangen.

Bei Beendigung der Prüfung findet eine Schlussbesprechung statt. Schon vorher aber ist eine Fühlungnahme mit dem Abteilungsleiter, dessen Abteilung geprüft wurde, insofern vorteilhaft, als er über die Vorgänge in seiner Abteilung am ehesten Auskunft geben kann und für alles Geschehen in seiner Abteilung verantwortlich ist. In der Schlussbesprechung zwischen dem Revisionsleiter, den Revisoren und dem Abteilungsleiter der geprüften Abteilung werden die Ergebnisse kritisch besprochen, damit später irreführende oder gegenteilige Aussagen vermieden werden. Ebenfalls sind die vorgesehenen Massnahmen zur Abstellung aufgetretener Mängel und zur Verbesserung der Organisationseinrichtungen durchzusprechen. Erst dann wird der Prüfungsbericht abgeschlossen und kann der Geschäftsleitung vorgelegt werden. Hierbei darf man nicht übersehen, dass wichtiges Beweismaterial bereitzustellen ist, damit es bei Bedarf sofort vorgelegt werden kann. Lassen sich die erforderlichen Originalbelege nicht ausleihen, müssen Abschriften oder Auszüge angefertigt werden, die als Anlage den Bericht begleiten.

Im Interesse einer ausgewogenen und sachlichen Berichts-

führung werden nur die wirklich wesentlichen Punkte im Hauptbericht übersichtlich zusammengefasst dargestellt, während ergänzende und detaillierte Aufzählungen, Zusammenstellungen und Statistiken als Anlage beige-fügt werden sollten. Übersicht und Klarheit des Berichtes werden dadurch gefördert.

#### 4) Prüfungswege und ihre Anwendung durch die interne Revision

Im Prüfungsplan können verschiedene Prüfungswege vorgesehen sein, auf denen sich die Prüfungsergebnisse erarbeiten lassen. Die einzelnen Prüfungswege schliessen einander jedoch nicht aus. Im Gegenteil, in ihrer gegenseitigen Ergänzung vermögen sie erst voll zur Wirkung zu kommen. Man kann beispielsweise wichtige Gebiete durch vollständige Prüfung lückenlos erfassen, während weniger wichtige, aber vielleicht sehr umfangreiche Prüfungsmaterien durch ausgewählte Stichproben geprüft werden können.

Unter dem Gesichtspunkt der einzuschlagenden Prüfungswege gibt es die

vollständige und stichprobenweise Revision,  
die formelle und materielle Revision und  
die progressive und retrograde Revision.

Nach diesen Prüfungswegen kann z. B. eine Prüfung vollständig, formell und progressiv durchgeführt werden, wobei allerdings nicht ausgeschlossen ist, dass in der einen oder anderen Richtung noch materiell oder stichprobenweise oder retrograd geprüft wird. Innerhalb dieser Prüfungswege sind viele Kombinationen möglich. In der nachfolgenden kritischen Betrachtung wird versucht, Vorzüge und Schwächen der Prüfungswege vom Standpunkt der unternehmenseigenen Revision zu beleuchten.

##### a) Die vollständige und stichprobenweise Revision

Die vollständige und die stichprobenweise Revision ist nicht identisch mit der genauen und der überschlägigen Revision; beide dürfen nicht miteinander verwechselt werden. Eine genaue Prüfung liegt dann vor, wenn man bei der Prüfungshandlung insbesondere im Hinblick auf rechnerische Ergebnisse Genauigkeit walten lässt. Genau, d. h. beispielsweise absolute Übereinstimmung der Belege mit den Buchungen, muss natürlich jede Prüfungshandlung sein, ganz gleich, ob sie in den Bereich einer lückenlosen oder nur stichproben-

weise durchgeführten Prüfung fällt. Von einer überschlägigen Prüfung spricht man dann, wenn man Prüfungshandlungen überschlagsweise vornimmt. Die Anwendbarkeit der überschlägigen Prüfung ist begrenzt. Sie kann z. B. dort angewendet werden, wo der Prüfer eine bestimmte Prüfungsmaterie vollkommen beherrscht, wo er bereits früher intensive Prüfungen vorgenommen hat und wo es aufgrund seiner Prüfungserfahrung und seines Urteilsvermögens zulässig erscheint, überschlägig einzelne Prüfungshandlungen vorzunehmen. Man kann z. B. bei einer Kassenprüfung nicht überschlägig vorgehen, denn hier können kleinste Buchungsdifferenzen zu grossen Wirkungen führen. Hier muss genau geprüft werden, oder man sollte die Prüfung lieber gleich fallen lassen. Will man sich hingegen über ein bestimmtes, sehr umfangreiches Zahlenmaterial einen Überblick verschaffen, kommt es vielleicht auch nur darauf an, die annähernde Richtigkeit grosser Zahlen festzustellen, für deren Ermittlung sonst ein unverhältnismässig hoher Zeitaufwand erforderlich wäre, genügen überschlägige Prüfungshandlungen, die natürlich nicht oberflächlich oder nachlässig und in der entsprechenden Grössenklasse nicht ungenau verrichtet werden dürfen. Werden z. B. seitenlange Additionen überschlägig geprüft, zählt man also nicht die Einer- und Zehnerstellen, sondern nur die auf- oder abgerundeten Hundertstellen, so begnügt man sich mit Näherungsergebnissen. Es ist jedoch auch unverkennbar, dass bei überschlägigen Prüfungshandlungen der Faktor Zeit eine Rolle spielt.

Aus dem Gesagten dürfte hervorgehen, dass die genaue und die überschlägige Prüfungsmethode revisionstechnisch von Bedeutung sind; allerdings hängt ihr Wert davon ab, dass sie nicht nur in richtiger Weise, sondern auch gewissenhaft angewendet werden.

Bei der stichprobenweisen Prüfung dagegen werden grundsätzlich nicht alle in den zeitlichen, sachlichen und quantitativen Bereich der Prüfung fallenden Vorgänge geprüft, sondern es wird eine Auswahl getroffen. Wie

das Wort "Stichprobe" sagt, handelt es sich um etwas mehr oder weniger Zufälliges (Kauf auf Nachstechen, Prüfung der vertragsmässigen Lieferung der Ware mittels Stecher. Das Wort stammt aus dem Warenhandel). Doch muss bemerkt werden, dass über das Zufällige hinaus auch die Sicherheit der Prüfungsergebnisse in hohem Masse von der Geschicklichkeit des Prüfers abhängt. Es ist somit nicht gleichgültig, in welcher Weise die Stichproben ausgewählt werden. Im allgemeinen kann man sagen, dass die Art des einzelnen Prüfungsauftrages, der Umfang des zu prüfenden Stoffes und die Mittel, die man für eine Prüfung einsetzen will, im Einzelfall bestimmen, ob vollständig oder stichprobenweise geprüft werden soll. Gewöhnlich wird die Entscheidung darüber schon vor Beginn der Prüfung bei der Aufstellung des Prüfungsplanes getroffen. Im Verlaufe der Prüfung ist es dann immer noch möglich zu wechseln, wenn das Zwischenergebnis das erfordert. Zeigt eine Stichprobe erhebliche Unklarheiten oder gar Unregelmässigkeiten, wird es dann zweckmässig sein, von der Stichprobe abzugehen und die Prüfung vollständig fortzusetzen.

Stichprobenweise darf nicht bedeuten, dass der Prüfer wahllos und planlos seine Stichproben setzt. Vielmehr ist ganz besonderer Wert auf die ausgewählte Stichprobe zu legen. Ausgewählt heisst beispielsweise, von einem in einem begrenzten Zeitraum angefallenen Prüfungsstoff wird ein Zeitabschnitt herausgegriffen und dieser dann lückenlos geprüft. Aber nicht nur zeitliche, auch sachliche und quantitative Gesichtspunkte sind für die Auswahl der Stichprobe massgebend.

Hinsichtlich der Anwendung der Stichprobe bei Prüfungen der unternehmenseigenen Revisionsabteilung lässt sich feststellen, dass gerade durch die ausgewählte Stichprobe ein Sachgebiet relativ sicher geprüft werden kann. Wir wollen versuchen, das am Beispiel einer Lohnbüroprüfung darzustellen. Normalerweise kann

man in Grossbetrieben nicht die ganze Lohnbuchhaltung einer vollständigen Prüfung unterziehen. Man wird daher nach dem zeitlichen Auswahlprinzip vorgehen, die Prüfungsmaterie in monatliche Zeitintervalle aufteilen und in einem Jahr die Prüfung so legen, dass drei zusammenhängende Monate lückenlos geprüft werden. Im folgenden Jahr kann man jeden 3. Monat zur Prüfung heranziehen, also etwa den März, Juni, September und Dezember. Im 3. Jahr wiederum werden immer zwei zusammenhängende Monate geprüft, z. B. der Januar und Februar, dann der Juli und August, Durch diese Art der Stichprobenauswahl, durch die Systematik in der Stichprobenstreuung kann die Zufälligkeit, die der Stichprobe anhaftet, weitgehend ausgeschaltet werden und die Wahrscheinlichkeit, dass Unterschlagungen aufgedeckt werden, ist sehr hoch.

Die Zufälligkeit der Stichprobe beinhaltet zugleich auch die Frage nach dem Wert der Prüfung und nach der Verantwortlichkeit des Prüfers. Es gibt bestimmte Prüfungsgebiete, bei denen der Prüfer nach mehr oder weniger dicht gesetzten Stichproben vorgehen muss, sei es aus zeitlichen, kostenbedingten oder anderen Gründen. Es kann sich dabei ergeben, dass bei einer quantitativen Stichprobe gerade bei dem Posten, der zwischen zwei geprüften Positionen lag, beispielsweise Unterschlagungen vorgekommen sind. Wird nun nach Abschluss der Prüfung die Unregelmässigkeit aufgedeckt, wird sofort die Frage nach der Gewissenhaftigkeit, nach der üblichen Sorgfalt und der Qualität des Prüfers akut. Man wird weiter die Frage stellen, ob die Zahl der Stichproben ausreichend war; es wird auch das Mass der erforderlichen Sorgfalt eine Rolle spielen, in dem Sinne, ob der Prüfer hätte entdecken müssen, dass bei dem betreffenden Posten etwas nicht in Ordnung war.

Zur Beantwortung dieser Fragen wären zwei Gesichtspunkte von Bedeutung. Einmal muss herausgestellt werden, dass der Prüfer selbstverständlich im Rahmen

seiner Prüfung die volle Verantwortung für seine Arbeit - und nur für diese - trägt. Dazu gehört, dass er das Prüfungsfeld, die Art der Prüfungsausführung, die Auswahl und die Zahl der Stichproben, die vorgelegten Unterlagen usw. seinem Auftraggeber bekannt gibt bzw. im Prüfungsbericht genau festhält und dafür verantwortlich zeichnet. Hat er in diesem Rahmen umfänglich, gewissenhaft und mit der erforderlichen Sorgfalt geprüft und unter diesen Gesichtspunkten die Stichproben gewählt, wird er für die nachher aufgefundenen Fehler nicht verantwortlich gemacht werden können. Zum zweiten darf gesagt werden: der beste Schutz gegen Ersatzansprüche des Auftraggebers aus unverantwortlichem Handeln sind gute Berufsausbildung und reiche Berufserfahrung, die beide die Grundlage für eine verantwortungsvolle Tätigkeit bilden. Der Prüfer würde sein eigenes und das Ansehen des Berufsstandes zerstören, wollte er sich durch gewisse Klauseln der Verantwortlichkeit seiner prüferischen Tätigkeit entziehen. Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat zu der Frage von solchen Klauseln zum Ausschluss der Verantwortlichkeit eine eindeutige Stellung bezogen, indem es sie als unzulässig abgelehnt hat.<sup>1)</sup>

#### b) Die formelle und materielle Revision

Formell ist eine Revision, wenn sie sich auf die formelle Ordnungsmässigkeit der zu prüfenden Vorgänge bezieht. Die Prüfungshandlungen erstrecken sich hierbei z.B. auf die Revision der formellen Ordnungsmässigkeit eines Beleges, der richtigen Kontierung einer Buchung, auf die Prüfung der Einhaltung gegebener interner Vorschriften z. B. bei der Buchhaltung oder bei anderen Zweigen des Rechnungswesens, auf rechnerische Verfahren etc. Materiell ist eine Prüfung dann, wenn sie kritisch die dem Vorgang zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle prüft und im Zusammenhang mit den gegebenen Verhältnissen würdigt und beurteilt.

---

1) "Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer", 1948, Stuttgart, Seite 44 ff.

Formelle Prüfungshandlungen sind z. B. die Prüfung der Kontenadditionen, die Kontrolle der Seitenüberträge, das richtige Ausfüllen der verwendeten Vordrucke usw. Dagegen kann z. B. die Prüfung der Bewertung einzelner Vorgänge oder Bilanzposten nach gegebenen gesetzlichen Vorschriften unter Beachtung betrieblicher Besonderheiten nur materieller Natur sein.

Wann der Revisor formell und wann materiell zu prüfen hat, ergibt sich aus der Art des Auftrages bzw. aus dessen Umfang. Ganz allgemein lässt sich jedoch sagen, dass streng formelle Prüfungen durchaus möglich sind, dass aber die Vornahme rein materieller Prüfungen auf beachtliche Vorbehalte stösst. Prüft man z. B. die eigenen Verkaufspreise daraufhin, ob sie eine ausreichende Rentabilität des Unternehmens gewährleisten, muss man sich zuvor von der Richtigkeit der den Angebotspreisen zugrundeliegenden Kalkulationen überzeugt haben; weiter muss man die diesen Kalkulationen zugrundegelegten Einzelwerte wie Materialmenge und -wert, Lohnhöhe, Arbeitsstundenzahl usw. geprüft haben. Es wäre verfehlt, Rentabilitätsberechnungen anzustellen, wenn man mit Materialpreisen arbeitet, die aus einer veralteten und mit längst überholten Werten versehenen Lagerkartei übernommen worden und in die Preisausrechnung hineingewandert sind. Man kann also sagen, dass in der Regel vor jeder materiellen Prüfung das zur Verfügung stehende Zahlenmaterial auf seine formelle Richtigkeit hin zu untersuchen ist.

Praktisch lassen sich sehr oft formelle und materielle Prüfungen nicht exakt von einander trennen, und es kann von den meisten Prüfungen gesagt werden, dass sie sowohl formelle als auch materielle Prüfungshandlungen beinhalten. Namentlich gilt das für die Arbeitsweise der unternehmenseigenen Revisionsabteilung, weil der Prüfungsauftrag in der Regel darauf abgestellt ist, die Ursachen von Mängeln aufzudecken und Hinweise zu deren Verhütung bzw. Beseitigung auszuarbeiten. In diesem

Sinne werden Prüfungen der internen Revision sowohl formelle als auch materielle Prüfungsmethoden enthalten.

c) Die progressive und retrograde Revision

Hinsichtlich der Bewegungsrichtung von Prüfungshandlungen unterscheidet man die progressive und die retrograde Revision. Unter der progressiven Revision versteht man die Prüfung eines Vorganges vom Ursprung an bis zu seiner Beendigung, also in der Richtung, in der ein Vorgang normalerweise abläuft. Retrograd wird derselbe in umgekehrter Richtung geprüft, also von seiner letzten Teilhandlung aus bis zum auslösenden Vorfall. Hinsichtlich der Bewegungsrichtung gibt es also zwei Prüfungsmöglichkeiten.

Grundregeln lassen sich auch hier nicht aufstellen, wann der Revisor progressiv und wann retrograd prüfen soll. Viel eher aber lässt sich anhand der gestellten Aufgabe entscheiden, welchem Prüfungsweg der Vorzug zu geben ist. Soll z. B. festgestellt werden, ob fingierte Buchungen vorgekommen sind, wäre der retrograde Weg einzuschlagen. Man geht also von der Buchung aus und lässt sich die Original-Buchungsbelege und deren veranlassende Schriftstücke, Vorgänge, Verträge, Verkaufsunterlagen, Rechnungen etc. vorlegen, deren Echtheit und Ordnungsmässigkeit im Wege der formellen und materiellen Revision zu prüfen sind. Dient eine Organisationsprüfung dem Ziel, den rationellsten Weg, den ein Beleg durchlaufen muss, zu ermitteln, kann es angebracht sein, den progressiven Weg zu verfolgen, um die Auswirkungen eines vielleicht falschen Belegdurchlaufes zu erkunden.

Vielfach bestimmt auch die Art der Belegablage die Prüfungsrichtung, so dass im voraus nicht immer gesagt werden kann, welcher Prüfungsweg einzuschlagen ist. Auch beide Möglichkeiten zusammen kommen vor, wenn die Ansatzpunkte einer Prüfung so liegen, dass man nach beiden Richtungen die Untersuchungen vornehmen kann.

Für die unternehmenseigene Revision ist die Prüfungsrichtung mehr oder weniger eine Frage der Organisationskenntnis. Überblickt man den Buchungsvorgang, seinen auslösenden Geschäftsvorfall sowie den Belegdurchlauf, kann man den geeigneten und vielleicht sparsamsten Prüfungsweg wählen. Ist das nicht der Fall, kennt man nur den Ausgangspunkt oder den Schlussvorgang, die Buchung auf dem Konto beispielsweise, so wird man zweckmässig erst den nächstliegenden Weg wählen. Gegebenenfalls kann dann immer noch gewechselt werden, wenn der eingeschlagene Weg nicht zum Ziele führt.

Unter Beachtung der Prüfungswege bezeichnet man also eine Revision als vollständig oder stichprobenweise, formell oder materiell, progressiv oder retrograd. In der Prüfungstechnik (Revisionsmethoden und Revisionshandlungen bilden nach A. Isaac<sup>1)</sup> den Kern der Revisionstechnik) kennt man jedoch auch noch andere Gesichtspunkte, nach denen eine Prüfung bestimmt wird. So gibt es hinsichtlich des erwarteten Erfolges eine präventive und eine detektive Revision, in zeitlicher Hinsicht eine regelmässige und eine ausserordentliche Revision, mit Beziehung auf eine Person oder Sache eine persönliche oder eine sachliche Prüfung, die wir ebenfalls charakterisieren wollen.

Präventive Revisionen dienen der Verhinderung von Fehlern vor ihrem Entstehen. In ihrer vorbeugenden Wirkung unterscheiden sie sich von der detektiven Prüfung dadurch, dass der Betrieb vor Fehlern bewahrt wird, während bei letzterer Fehler oder Verluste bereits aufgetreten sind. Die detektive Prüfung kommt dann zur Anwendung, wenn Übelstände, Unterschlagungen und Diebstähle etc. aufgeklärt bzw. deren Ursache und Ausmass ermittelt werden sollen. Vom Betriebsstandpunkt aus kann die präventive Wirkung einer Revision nicht hoch genug eingeschätzt werden. Das

---

1) A. Isaac, a. a. O. Seite 108

Beispiel für ihre Wirksamkeit sei die Kassenprüfung. Werden Kassenprüfungen in regelmässigen Abständen mit der erforderlichen Sorgfalt und Genauigkeit ausgeführt, so ist die Gefahr der Unterschlagung und der Anreiz dazu ausserordentlich gering, da diese sofort bemerkt werden würde. Vor Schäden aus Kassenunterschlagungen bleibt der Betrieb bewahrt. Setzt dagegen eine systematische Kassenprüfung erst ein, wenn der Betrieb durch Unterschleife Verluste erlitten hat, können nur noch die Ursachen, die zur Begünstigung der Unterschleife geführt haben, analysiert werden, während das Geld kaum noch herbeigeschafft werden kann. Hier ist gegenüber der Fremdprüfung ein Vorteil der unternehmenseigenen Revision hervorzuheben, der darin besteht, dass ihre Arbeit immer auch präventiven Charakter trägt, während entsprechende Prüfungen ausserbetrieblicher Revisionsorgane im Hinblick auf dolose Handlungen mehr feststellende Züge aufweisen. Das Moment der vorbeugenden Wirkung bleibt also hauptsächlich der unternehmenseigenen Revision vorbehalten.

Regelmässige und ausserordentliche Revisionen sollen sich gegenseitig ergänzen. Regelmässige Revisionen allein reichen nicht aus, um die Genauigkeit und Zuverlässigkeit bestimmter Arbeitsvorgänge oder Personen zu verbürgen. Werden z. B. regelmässige Kassenprüfungen zum 1. eines jeden Monats durchgeführt, ausserordentliche Revisionen aber nicht angesetzt, so bleibt während des Monats genügend Zeit für Unregelmässigkeiten. Einige Tage vor Anfang des folgenden Monats werden diese entdeckt bzw. bereinigt. Nach dem 1. werden die Unkorrektheiten wieder fortgesetzt. Mit den ausserordentlichen Prüfungen erzeugt man aber eine Ungewissheit über den Zeitpunkt der Prüfungen und eine ständige Prüfungserwartung bzw. Prüfungsbereitschaft ist die Folge. Mit ausserordentlichen Prüfungen wird ein stabilisierender Faktor für eine stetige ordnungsgemässe Arbeitsleistung geschaffen.

In gewissem Sinne kann man die regelmässige Revision auch

als statisch, die ausserordentliche Revision als dynamisch ansehen. Statisch nennt man **erstere** deshalb, weil sie

- a) mit zeitlicher Regelmässigkeit zu einem festgesetzten Zeitpunkt und nach bestimmten Prüfungsprinzipien gemäss dem Revisionsprogramm immer wiederkehren oder
- b) nach gesetzlichen Bestimmungen in festgelegten Zeitabständen vorgenommen werden.

Sie weist also einen geringen Beweglichkeitsgrad dadurch auf, dass Prüfungsmaterie und Prüfungsrhythmus von vornherein festgelegt sind. Ihr gegenüber steht die dynamische Revision, die sowohl ausserordentlich als auch unregelmässig sein kann und in ihrer Zielsetzung, Prüfungstechnik und zeitlichen Festlegung sehr beweglich ist. Das beste Beispiel hierfür ist die Unterschlagungsprüfung, die nach verschiedenen Prüfungsmethoden unter Ausnutzung des Überraschungseffekts einsetzt. Dynamische Revisionen können infolge ihrer Beweglichkeit sehr erfolgreich sein. Sie verleiten nicht zu routinemässiger Prüfungsausführung, was bei der statischen Revision durchaus möglich ist. Während statische Revisionen in das Revisionsprogramm einbezogen sind, werden dynamische Revisionen je nach Bedarfsfall angesetzt, im Gegensatz zur ausserordentlichen Revision, die zwar zeitlich nicht genau festliegt, aber für einen bestimmten Zeitraum geplant ist. Beispiel: Die vierteljährlich vorzunehmende ausserordentliche Kassenprüfung (Bestands- und Belegprüfung) nach einem frei wählbaren Stichtag.

Werden Personen hinsichtlich der Arbeitsausführung auf bestimmten Arbeitsgebieten geprüft, so spricht man von einer persönlichen Prüfung. Sie läuft auf eine Persönlichkeitsbewertung hinaus und muss daher auch ganz individuelle Eigenschaften berücksichtigen. Ist eine Prüfung nicht ausdrücklich personenbezogen, so spricht man von einer sachlichen Prüfung. In diesem Sinne sind z. B. die Kassenprüfungen, Kalkulationsprüfungen, Rabattprüfungen usw. als sachliche Prüfungen anzusprechen, während die Unterschlagungsprüfung oder überhaupt die Prüfung dolo- loser Handlungen als persönliche Prüfung anzusehen sind.

Die Bedeutung der internen und der externen Revision und ihrer Besonderheiten wurde bereits auf Seite 75 behandelt. Der Hinweis auf diese Ausführungen wird hier nicht mehr auf eingegangen.

## 5) Die Berichterstattung

Mit der Überlegung über Form und Inhalt der Berichterstattung bei betriebsinternen Prüfungen tritt zuerst die Frage in den Vordergrund, was alles berichtsmässig zu erfassen sei. Die Frage erfährt eine genauere Auslegung, wenn man weiter fragt, ob es sich überhaupt lohne, über die vielen im Revisionsalltag auftretenden kleinen und kleinsten Prüfungsaufgaben Berichte zu schreiben, die vielleicht letzten Endes doch niemand ernst nimmt. Andererseits aber werden allzuleicht wichtige Vorgänge berichtsmässig nicht erfasst, was sich sehr nachteilig auswirken kann. Grundsätzlich ist die Überlegung richtig, dass durch Berichte - deren Umfang und Inhalt sehr unterschiedlich sein kann - alle wesentlichen Untersuchungen, welche die Erstattung eines Berichtes erforderlich machen, erfasst werden müssen. "Hierdurch soll die Möglichkeit geschaffen werden, dass einmal der Prüfer Gelegenheit hat, den Erfolg seiner Arbeit zum Niederschlag zu bringen und den zuständigen Stellen, insbesondere der Direktion unterbreiten zu können; andererseits sollte aber die Möglichkeit geboten werden, dass auch die infrage kommenden Betriebsangehörigen sowie die leitenden Stellen des Betriebes Gelegenheit haben, zu jedem einzelnen Falle sofort Stellung zu nehmen und die Richtigstellung etwa gefundener Fehler veranlassen zu können. Hiermit wird auch ein sehr wertvolles Ventil geschaffen, wonach beide Parteien, die der Kritik und diejenige, welche sich Vergehen zuschulden kommen liess, Gelegenheit zur Äusserung und zur Wahrung des eigenen Standpunktes haben. Die Entscheidung hat letzten Endes für die Berichte der Leiter der Prüfungsabteilung und für die Richtigstellung der gefundenen Fehler die Direktion."<sup>1)</sup>

Der Prüfungsbericht bei internen Revisionen kann nun nicht nach Masstäben gemessen werden, die z. B. für die Berichterstattung bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung nach

---

1) P. Gerstner, a.a. O. Seite 40

den §§ 135 ff. des Aktiengesetzes angewendet werden. Diese Verschiedenheit ergibt sich schon daraus, dass die externe Revision einem viel grösseren Interessenkreis zu dienen hat als die interne Revision. Ganz allgemeine Grundzüge sind natürlich für alle Berichte gleichermaßen von Gültigkeit: der Bericht soll sachlich, eindeutig, klar, wahr und nicht allzu ausführlich sein. Sein Inhalt soll so gehalten sein, dass der Leser nicht das Interesse am Bericht verliert. Die nötige Prägnanz gehört daher zum guten Bericht.

Grundsätzlich ist der Prüfer bei der Abfassung seines Berichtes an keine feste Form gebunden. Sie würde dazu verleiten, dass aus der Erstellung des Prüfungsberichtes letztlich eine Routinearbeit wird. Jeder Prüfer sollte über einen guten eigenen Stil verfügen. Dagegen kann im Fertigungsbereich eine bestimmte Form rationell und daher angebracht sein, so beispielsweise, bei der Fertigungsabnahmeprüfung, wo in grosser Zahl die selbstgefertigten Erzeugnisse geprüft werden. Der Einfachheit halber können hier die Ergebnisse auf Vordrucken festgehalten werden.

Im Bericht sind Prüfungsaufgabe, Ablauf der Prüfung und Prüfungsergebnis sowie Empfehlungen oder Vorschläge zu Organisationsmassnahmen darzulegen.

Neben der Prüfungsaufgabe, die dem Leser einen kurzen Einblick über Ziel und Notwendigkeit der Prüfung geben soll, sind etwaige Besonderheiten hinsichtlich der Durchführung anzugeben. Der Prüfungsablauf ist klar zu umreissen. Das Ergebnis der Prüfung ist hervorzuheben, festgestellte Mängel, soweit sie schwerwiegender Natur sind, müssen aufgeführt werden. Vielfach wird bei der Darstellung wichtiger Einzelheiten davon Gebrauch gemacht, dass man, um die Übersichtlichkeit zu wahren und den Bericht nicht zu lang werden zu lassen, die Beanstandungen im einzelnen auf Anlagen sammelt und erläutert. Beruhen

Unregelmässigkeiten und Fehler auf Unzulänglichkeiten in der Organisation, so ist nach der Ergebnisdarstellung ein Vorschlag oder eine Empfehlung über die Änderung bzw. Verbesserung der unzulänglichen Organisation zu unterbreiten. Ein guter Prüfer muss also zugleich auch die Gabe haben, organisatorische Gedanken zu entwickeln. Der Verbesserungsvorschlag ist gerade das Moment, das den Prüfungsbericht einer unternehmenseigenen Revision auszeichnet. Nicht allein das Feststellen der Mängel ist Aufgabe des Revisors; es wird vielmehr von ihm auch erwartet, dass er die aufgedeckten Verlustquellen abstellt und in Erfolgsquellen umwandelt. Das bedeutet, dass von ihm ein Anstoss zu Rationalisierungsmassnahmen ausgehen soll. Empirisch ist es so, dass Prüfungen der internen Revision stets auf mehr oder weniger grosse Organisationslücken stossen, da zwangsläufig jede betriebliche Prüfung zugleich auch eine Organisationsprüfung ist. Der Revisor ist infolge seiner Betriebskenntnis in der für den Betrieb vorteilhaften Lage, tiefer in die Materie eindringen zu können als der Fremdprüfer.

Eine Aufgabe gilt erst dann als beendet, wenn die vorgeschlagenen Massnahmen auch tatsächlich verwirklicht sind. Hierbei erweist sich der Prüfer als Berater bei der Durchführung seiner Vorschläge. Dazu ist es notwendig, dass sich der Prüfer von dem Erfolg seines Vorschlages überzeugt.

Ergibt sich bei einer grossen Prüfung, dass der Bericht sehr umfangreich ausfällt, ist es zweckmässig, am Schluss des Berichtes eine kurze und prägnante Zusammenfassung der Ergebnisse zu bringen.

Die Vorbereitung des Berichtes beginnt schon während der Prüfung auf sogenannten Arbeitsbogen, auf denen die Einzelheiten festgehalten werden, die aber auch dazu dienen, alle Notizen, Nebenrechnungen, Absprachen, Aussagen, Zeitnotizen usw. aufzunehmen. Wichtige Beweisstücke kann der Prüfer im Original oder in Abschrift an sich nehmen und später dem Bericht beifügen.

Gerstner<sup>1)</sup> empfiehlt für den Gebrauch 4 Arbeitsbogen, nämlich Umschlagbogen, Hauptbogen, Rechnungsbogen und Spezialbogen, die sich bewährt haben, da sich Prüfungen ohne Notizen nicht mit der erforderlichen Gründlichkeit durchführen lassen. In Abwandlung des obigen Systems der Arbeitsbogen für die Zwecke der unternehmenseigenen Revisionsabteilung werden hier vorwiegend Haupt- und Nebenbogen verwendet. Die ersteren enthalten wichtige Daten der Prüfung wie Revisionsergebnisse, Gesprächsnotizen, Hinweise auf den Prüfungsbericht etc., während die letzteren mehr dazu dienen, beispielsweise die notwendigen Rechenarbeiten aufzunehmen. Die angefertigten Arbeitsbogen werden nach Beendigung der Prüfung eine zeitlang, ggf. auch einige Jahre aufbewahrt, um bei Nachfragen oder Prüfungswiederholungen als Informationsquelle dienen zu können.

Wenn man die Hauptmerkmale eines Prüfungsberichtes, der Rechenschaft über eine Prüfung und Abschluss derselben bedeutet, kurz zusammenfasst, so sind das

- a) die Darstellung der Prüfungsaufgabe und des Prüfungsverlaufes,
- b) die Darlegung des Prüfungsergebnisses und
- c) die Vorschläge oder Empfehlungen zur künftigen Vermeidung der festgestellten Fehler (Verbesserungsvorschläge).

Die Vorschläge nach Punkt c) räumen der unternehmenseigenen Revisionsabteilung eine beachtliche Einflussmöglichkeit bei der Durchführung von Rationalisierungsmassnahmen ein.

---

1) P. Gerstner, a. a. O. Seite 51

#### 6) Die Bewertungsfrage der unternehmenseigenen Revisions- abteilung

Seit unternehmenseigene Revisionsabteilungen bestehen, hat auch die Frage nach ihrer Bewertung, d. h. nach ihrem Wirkungsgrad im Rahmen des Gesamtorganismus einige Bedeutung erlangt. Die Frage wird immer dann gestellt, wenn eine unternehmenseigene Revisionsabteilung gegründet werden soll, denn den Kosten der Ersteinrichtung und den laufenden Kosten für Gehälter und sonstigen Verbrauch kann man nicht ohne weiteres einen "zahlenmässig nachweisbaren Erfolg" gegenüberstellen.

Tatsächlich lässt sich der einer Bewertung zugrunde liegende Nutzen dieser Abteilung auch nicht aus einer Gegenüberstellung des Erfolges anderer Abteilungen ableiten. Dieses bedingen schon die Gründe, die zur Errichtung einer unternehmenseigenen Revisionsabteilung führten wie auch deren Zielsetzung und umfangreiches Arbeitsfeld. Bei der Einrichtung einer Revisionsabteilung sollte man daher von der Erkenntnis ausgehen, "dass eine spezifische Prüfung mit vorbeugendem, selbstkontrollierendem, permanent nutzbringendem Charakter ebenso wichtig und wertvoll sein kann als es systematische Kostenrechnung, Planung und Statistik sind."<sup>1)</sup> Soll eine Revisionsabteilung erfolgreich sein, sind folgende Voraussetzungen erforderlich:

- die Besetzung der Revisoren-Stellen mit qualifizierten Fachkräften,
- die genaue Kenntnis der spezifischen Betriebsorganisation,
- ein rationelle Arbeitsweise als Folge der zweckmässigen Anwendung der geeigneten Prüfungswege,
- die Treuepflicht des Revisors,
- die ständige Einsatzbereitschaft der Prüfer und
- die Fähigkeit des Prüfers, die der Grösse des Unternehmens angepasste, rationellste Organisation zu finden und deren Verwirklichung herbeizuführen, und zwar über Verbesserungsvorschläge.

---

1) F. A. Schmitt, F. Schmitt, a. a. O. Seite 27

Aus diesen Voraussetzungen jedoch die Höhe eines Nutzens und daraus die Höhe des Bewertungsansatzes zu folgern ist unmöglich. Vielmehr geben diese Voraussetzungen nur Anhaltspunkte für die Bedeutung der zu leistenden Arbeiten. Hinsichtlich des Nutzens, der ein gewisses subjektiver Wertschätzung ist, lässt sich sagen, dass dieser nicht allein aus dem Erfolg resultiert, der in dem Auffinden und Abstellen von Fehlerquellen besteht - soweit dieser überhaupt wertmässig erfassbar ist -, sondern auch aus einem Rationalisierungserfolg, der sich in einzelnen Fällen zumindest teilweise rechnerisch nachweisen lässt.

Wollte man versuchen, den Nutzen aus dem Auffinden und Abstellen von Fehlerquellen möglichst genau festzustellen, so ist man auf den tatsächlichen Verlust aus vorangegangenen Wirtschaftsperioden angewiesen. Aus früheren Prüfungen können u. U. die erforderlichen Daten genommen werden. Wir nehmen zu Vergleichszwecken das Beispiel einer Lohnbüroprüfung, die sich auf einen Lohnauszahlungszeitraum von mehreren Monaten erstrecken kann. Werden infolge Vernachlässigung der Organisation bei der Lohnauszahlung Unterschlagungen festgestellt, die sich monatlich in gleicher, fallender oder steigender Höhe fortsetzten, so kann man nur ganz vorsichtige Schlüsse und nur für eine unmittelbar an den Prüfungszeitraum anschließende Wirtschaftsperiode ziehen. Eine solche Bewertung des "Prüfungserfolges" dürfte jedoch nur einen bedingten Wert haben, da sich nicht sagen lässt, ob sich die Unterschlagung regelmässig in gleicher Höhe fortgesetzt hätte, ob sie sich erhöht hätte oder ob sie unterblieben wäre. Eine absolut genaue Feststellung der Höhe des Prüfungserfolges ist nicht durchführbar, man erhält aber für die Beurteilung der Arbeit der Revisionsabteilung betriebswirtschaftlich erfassbare Unterlagen. Zu berücksichtigen wäre bei diesem Beispiel vielleicht die Höhe der möglichen Rückzahlungen des Unterschlagungsbetrages, der noch aus der vorangegangenen Unterschlagung herbeigeschafft werden kann. Diese Möglichkeit einer Erfolgsberechnung liegt ausserhalb der betrieblichen

Einflussmöglichkeit der Revisoren und kann für eine Bewertung der Revisionsabteilung - wenn man von aussergewöhnlichen Umständen absieht - nicht in Betracht gezogen werden.

Anders liegen die Dinge bei einem nachweisbaren Rationalisierungserfolg, der von einem Verbesserungsvorschlag der Revisionsabteilung ausgeht. Dieser Verbesserungsvorschlag soll der Ausdruck konstruktiver Kritik sein. Hier lassen sich eingesparte Arbeitszeiten, eingespartes Material (Formulare) rechnerisch nachweisen, die exdefinitione schon einen Bewertungsansatz in sich tragen. Auch hier gilt, was oben bereits ausgeführt wurde: der Erfolg lässt sich nur nachweisen als Differenz zwischen der Höhe der Aufwendungen für eine Abteilung (eine Kostenstelle, einen Kostenträger, einen Geschäftsvorgang) in der letzten Periode vor der Prüfung und der Höhe derselben Aufwendungen einer Abteilung nach Einführung der neuen rationellen Methode unter Ausserachtlassung einer gewissen Anlaufzeit, in welcher meist höhere Kosten (Anlaufkosten) entstehen.

In der Praxis lassen sich genaue Erfolgswahlen nur schwer ermitteln, weil ein Rationalisierungsvorschlag oft noch mit anderen sich berührenden Rationalisierungsmassnahmen zusammen verwirklicht wird. Die eine Massnahme zieht oft weitere nach sich, so dass eine präzise Teilung des Erfolges undurchführbar wird. Letztlich ist aber für den Betrieb der Gesamterfolg wichtig, nicht der Teilerfolg einer einzelnen Abteilung, der an zweiter Stelle rangieren muss.

Hinsichtlich des Wirkungsgrades der Arbeit der Revisionsabteilung, insbesondere aber ihrer Prüfungen, vertreten wir folgenden Standpunkt:

Grundsätzlich sollte bei jeder Prüfung beachtet werden, was auch Gnam<sup>1)</sup> seinen Ausführungen über die Betriebsprüfung voranstellt:

---

1) A. Gnam, "Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung", 1950, Nürnberg, Seite 20

"Die aufgewendete Zeit muss immer in einem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu dem erwarteten Ergebnis stehen,

oder

jede Prüfung muss wirtschaftlich sein",

wobei jedoch auf die unterschiedliche Auffassung bei der Auslegung dieses Grundsatzes hinzuweisen ist. Während Gnam diesen Grundsatz hinsichtlich der (steuerlichen) Betriebsprüfung anwendet und unter dem Ergebnis einen in Geld messbaren Steuerbetrag zu Gunsten des Fiskus versteht, verstehen wir darunter einen nicht unbedingt messbaren Erfolg, da die Aufgaben der Revisionsabteilung viel weiter gesteckt sind und sich auch auf andere Prüfungsarten (Organisationsprüfung) erstrecken. Wir stimmen aber insofern mit Gnam überein, als von vornherein sie wirkungs- und ergebnislos erkannte Revisionen nicht dem obigen Wirtschaftlichkeitsgrundsatz entsprechen und daher nicht angesetzt werden sollten. Das gleiche gilt, wenn man während der Prüfung zur gleichen Erkenntnis kommt. Dann sollte sie abgebrochen werden. Der Wirkungsgrad einer Prüfung sollte so sein, dass der aufgewendeten Zeit auch ein entsprechendes Ergebnis gegenüber steht, d. h., Zeitaufwand und Prüfungsergebnis sollen sich proportional verhalten.

Was sich aber ganz sicher niemals zahlenmässig nachweisen lässt, sind die Verluste, die infolge der vorbeugenden Wirkung von Prüfungen - zum Teil psychologisch bedingt durch die Angst, entdeckt zu werden - nicht eingetreten sind und auch nicht eintreten werden. Hier dürfte jede konkrete Wertgebung und Wertfindung illusorisch und daher auch eine betriebswirtschaftliche Bewertung unangebracht sein. Ebenfalls ist es sehr schwierig, die durch Prüfungsberichte ausgelösten kleinen und kleinsten Verbesserungen der Organisation wertmässig zu erfassen, da sie sich, bezogen auf den einzelnen Vorgang, zeitlich oder wertmässig kaum feststellen lassen, ihrer Wirkung nach aber mögliche oder wahrscheinliche Fehlerquellen

ausschalten. Hier zeigt sich also die vorbeugende Wirkung der Revisionsabteilung sehr deutlich.

Schliesslich lassen sich überhaupt keine absoluten Bewertungsmassstäbe ansetzen bei Aufgaben, die ausserhalb des üblichen Aufgabenbereiches von der Revisionsabteilung gelöst werden und die sich jeglicher materiellen Wertung entziehen. Der jeweilige "Wert" dieser Sonderaufgaben kann zu sehr subjektiv bestimmt sein. Dass sie aber einen "Wert" haben müssen, lässt sich schon aus der Tatsache ihrer Aufgabenstellung herleiten (über Sonderaufgaben siehe Seite 122 ff.). Die Einschätzung der Sonderaufgaben im Rahmen der allgemeinen Aufgaben beruht letztlich auf einer Wertschätzung des Auftraggebers, d. h. der Geschäftsleitung.

Zuletzt könnte man noch eingehen auf den Vergleich zwischen den Kosten der Revisionsabteilung und denen, die anfallen würden, wenn alle Prüfungen von betriebsfremden Revisionsorganen vorgenommen werden würden. Da aber kaum alle Prüfungen mit dieser Ausführlichkeit und Intensität, wie sie der Revisionsabteilung zu eigen sind, betriebsfremden Prüfern übertragen werden, zumindest nicht, um nur einen Kosten- oder Wertvergleich zu haben, darf gesagt werden, dass ein solcher Vergleich ebenfalls für eine Erfolgsermittlung und Bewertung ausscheidet.

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich nun folgende Gegenüberstellung:

| <u>Kostenfaktoren</u>                                                                                                                                                 | <u>Erfolgsfaktoren</u>                                                                                                                                                       |                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| Übliche Kosten einer Verwaltungskostestelle (direkte und indirekte Kosten), verschieden jedoch hinsichtlich der Grösse des Gesamtbetriebes und der Revisionsabteilung | Erfolg aus dem Auffinden und Abstellen von Verlustquellen<br>Rationalisierungserfolg<br>Erfolge der vorbeugenden (psychologischen) Wirkung der Arbeit der Revisionsabteilung | bedingt messbar<br>bedingt messbar<br>nicht messbar |

Aus diesem Vergleich ist ersichtlich, dass man den effek-

tiven Kosten einer Revisionsabteilung nicht den effektiven Erfolg, d. h. einen Erfolg, gemessen im gleichen Bewertungsmasstab wie die Kosten, gegenüberstellen kann.

Auch in zeitlicher Abgrenzung lassen sich Kosten und Erfolg nicht gegenüberstellen. So ist ein Vergleich der Leistung dieser Abteilung und ihrer einzelnen Glieder mit den Leistungen anderer Abteilungen (z. B. der Rechnungsführung, der Einkaufsabteilung etc.) und deren Gliedern mit den üblichen Leistungsmasstäben nicht nur unmöglich, sondern auch abwegig, weil eben kein einheitlicher Bewertungsmasstab gefunden werden kann. Die Leistungen gegeneinander abzumessen ist m.E. auch deshalb abzulehnen, weil Arbeitsweise und Arbeitsumfang sowie Zielsetzung ganz andere Erfolgsvorstellungen bedingen und von vornherein eine Erfolgsmessung in üblicher Art nicht angestrebt wird.

Die Revisionsabteilung untersteht der kaufmännischen Betriebsleitung. Vorstand, Aufsichtsrat und kaufmännische Direktion sehen in der Revisionsabteilung ein Instrument, das die Erfolgsfaktoren des Betriebes sachgemäss prüft, die Ordnungsmässigkeit der Buchführung überwacht und somit für eine saubere Geschäftsführung einsteht. Eine Wertung, die aufgrund dieser Zwecksetzung vorgenommen wird, muss naturgemäss über derjenigen der Abteilungen stehen, die von der Revisionsabteilung geprüft werden. Die Bewertung ist daher als eine immaterielle anzusehen.

### III. Die Träger der internen Revision

#### 1) Revisionsorgane und unternehmenseigene Revision

Wird einerseits die Bewertungsfrage oft in den Mittelpunkt der Diskussion über "Wert" oder "Unwert" der unternehmenseigenen Revisionsabteilung gestellt, so rückt andererseits, wenn diese Frage zu Gunsten der Revisionsabteilung beantwortet ist, die Suche nach den geeigneten Revisionsorganen - nach dem Revisionsleiter und den Revisoren - in das engere Blickfeld der Unternehmensleitung. Die Personalfrage darf als eine der wichtigsten und entscheidendsten für eine Revisionsabteilung angesehen werden, denn von der Qualität und der vielseitigen Befähigung der eingesetzten Revisoren hängt es ab, ob die Revisionsabteilung mit Erfolg arbeitet und sich dem Gefüge des organischen Betriebslebens anpasst oder ob sie als Fremdkörper angesehen wird und somit in ihrer Arbeit mit latenten Widerständen und Widerwärtigkeiten zu rechnen hat, die ihren "Wert" tatsächlich in Frage stellen können.

Im folgenden soll daher ein Überblick über die im Wirtschaftsleben in Erscheinung tretenden Revisionsorgane im allgemeinen und, soweit Beziehungen zu der unternehmenseigenen Revisionsabteilung festgestellt werden können, auch über diese hinsichtlich ihrer Bedeutung für die Unternehmung gegeben werden.

Die freiberuflichen Revisoren, die Revisionsgesellschaften, die Betriebsprüfer, die Prüfungsverbände, die beamteten und angestellten Revisoren sollen hier als Revisionsorgane in folgender Klassifizierung dargestellt werden:

- a) Einzelrevisoren,
- b) Revisionsgesellschaften,
- c) unternehmenseigene Revisionsabteilungen und
- d) sonstige Prüfungsorgane.

In irgendeiner Form berühren die obengenannten Revisionsorgane alle Unternehmungen, jedoch zuweilen in recht unter-

schiedlichen Zusammenhängen, sei es z. B. in Erfüllung gesetzlicher Vorschriften oder sei es in der Erfüllung freiwilliger Vereinbarungen.

#### a) Einzelrevisoren

Auf dem grossen Gebiet der Wirtschaftsprüfung haben sich nach der Rechtsentwicklung

die Wirtschaftsprüfer und  
die vereidigten Buchprüfer (Bücherrevisoren)

als Berufsgruppen herausgebildet. Hinzu treten wirtschafts- und steuerberatende Berufsgruppen, wie der Steuerberater, der Helfer in Steuersachen und der Devisenberater. Von wesentlichem Interesse sind für uns die beiden erstgenannten Berufsgruppen, da die letzteren wirtschaftsprüfende Tätigkeiten im Sinne der Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und der Bücherrevisoren nicht ausüben.

Der Prüferstand hat seinen Ursprung im Beruf des Buchhalters, der als solcher bereits im frühen Mittelalter nachweisbar ist. Auch sind uns Rechnungsrevisoren aus dem 12. und 13. Jahrhundert aus Oberitalien bekannt geworden<sup>1)</sup>. In England erfuhr der Prüferberuf im 18. und 19. Jahrhundert mit Beginn der industriellen Revolution eine kräftige Entwicklung. In Deutschland tritt erst am Ende des 19. Jahrhunderts der Bücherrevisor als Vertreter dieses sich bildenden Berufsstandes in Erscheinung. Die Ausgangsbestimmungen für die folgende Berufsregelung sind in der Gewerbeordnung vom 21.6.1869 und 26.7.1900 mit ihren späteren Änderungen verankert. Die grundlegenden Bestimmungen enthalten jedoch noch keine Zulassungsbedingungen, sondern beruhen auf dem Grundsatz der unbeschränkten Berufsausübung. Diese wurde dann in den letzten Jahrzehnten durch den Erlass von Sonderbestimmungen nach und nach aufgehoben. 1931 wird der Beruf des Wirtschaftsprüfers geschaffen, so dass um diese Zeit folgende drei Prüferberufe festzustellen sind:

---

1) vergl. O. Hintner, Praxis der Wirtschaftsprüfung, 1949, Stuttgart, Seite 7

der Wirtschaftsprüfer,  
der vereidigte und öffentlich bestellte Buchprüfer und  
der nicht vereidigte Bücherrevisor.

Ab 1930 mussten sich Personen, die sich bis dahin als Bücherrevisoren bezeichneten, ohne vereidigt und öffentlich bestellt zu sein, einem Zulassungsverfahren für Helfer in Steuersachen unterziehen. Als Ergebnis weiterer Änderungen in der Kriegs- und Wechkriegszeit unterscheiden wir heute den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer und den vereidigten und öffentlich bestellten Buchprüfer. Als Einzelprüfer ist nur der erstere berechtigt, Pflichtprüfungen nach den §§ 135 ff des Aktiengesetzes vorzunehmen. Beide, der Wirtschaftsprüfer und der Buchprüfer, üben jedoch auch treuhänderische, steuerberatende und betriebsberatende Funktionen aus.

Man hat den Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer der Aktiengesellschaft auch verschiedentlich als Organ der AG bezeichnet<sup>1)</sup>, etwa zu vergleichen mit der Organeigenschaft des Aufsichtsrates oder des Vorstandes. Indes<sup>sen</sup> ergeben sich zwischen dem Abschlussprüfer und den übrigen Organen der Gesellschaft beachtliche Unterschiede, die diese Ansicht in ein ganz anderes Licht stellen. So dienen der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Hauptversammlung der Willensbildung der Gesellschaft und ihren Interessen. Der Abschlussprüfer dagegen hat ein öffentliches Interesse wahrzunehmen. Nicht selten befindet er sich in einem Konflikt zwischen den Interessen der Gesellschaft und seinem öffentlichen Auftrag, in welchem er dem letzteren den Vorzug zu geben hat. Er ist von der Gesellschaft unabhängig und nicht an das Schicksal derselben gebunden<sup>2)</sup>. Diese Punkte eines angedeuteten Vergleiches tragen nicht dazu bei, die Ansichten über die Organeigenschaft des Abschlussprüfers zu bestärken.

---

1) Adler-Düring-Schmaltz, a. a. O. Seite 450

2) W. Girgensohn, "Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlussprüfers" in "Die Wirtschaftsprüfung" 1956, Seite 153-156

In diesem Zusammenhang dürfte die gesetzliche Verankerung der Abschlussprüfung und der Vollmachten und Pflichten des Abschlussprüfers nach schwedischem Recht von besonderem Interesse sein. Wir zitieren hier eine Stelle aus einem Aufsatz von Dürrhammer<sup>1)</sup> über Mängel im deutschen Aktienrecht

"Das Schwedische Recht hat dem sog. Revisor weit grössere Kompetenzen verliehen, um den Feststellungen seiner Prüfung Nachdruck zu geben; er muss an den Hauptversammlungen teilnehmen, kann bei Feststellung von Misständen die Berufung einer a. o. Versammlung veranlassen; seine Tätigkeit erstreckt sich nicht auf die Bestätigung der Ordnungsmässigkeit der Buchführung und die Innehaltung gesetzlicher Vorschriften, sondern ihm unterliegt die Prüfung der gesamten Geschäftsbearbeitung, des betrieblichen Finanzwesens, der Organisation, des Rechnungswesens, der Konzernverhältnisse. Sein Prüfungsbericht hat auf die betriebsinterna einzugehen und ist die Grundlage für die Entlastung des Vorstandes. Die Verantwortung der Prüfer ist deshalb im schwed. Recht weit umfangreicher, sie geht über das Formale hinaus, und sie wird nur gegenüber der Hauptversammlung getragen, die ihnen Auftrag, Anweisung und Entlastung allein erteilen kann. Durch den Einbau selbständig bleibender Prüfer als Kontrollorgan sind die Gewichte der kontrastierenden betrieblichen Willensbildung ungleich besser verteilt..." 2)

- 
- 1) K. Dürrhammer, "Mängel im Deutschen Aktienrecht" in "Der Betrieb", 1951, Seite 766
- 2) Vergl. hierzu A. Kirchhauff, "Reformvorschläge zum deutschen Aktiengesetz im Spiegel des neuen schwedischen Rechts" in "Die Wirtschaftsprüfung", 1954, Seite 222
- Hieraus einige interessierende Bestimmungen aus dem schwedischen Aktienrecht:
- a) In Schweden wird die vom deutschen Aufsichtsrat wahrgenommene Kontrollfunktion von den von der Hauptversammlung zu wählenden Prüfern ausgeübt (§ 105 ABLag).
  - b) Der oder die Prüfer haben die Leitung einschl. des Arbeitsdirektors dauernd zu beaufsichtigen. Beträgt das Aktienkapital über 500.000 skr., so müssen mindestens 2 Prüfer bestellt werden; sie werden im allgemeinen von der Hauptversammlung mit je einem Stellvertreter gewählt.
  - c) Übersteigt das Aktienkapital oder das genehmigte Kapital 2.000.000. skr. oder werden die Aktien an einer Börse in Schweden notiert, so muss einer der Prüfer ein von einer schwedischen Handelskammer autorisierter Revisor sein; ein solcher oder ein vereidigter Buchprüfer muss auch eingesetzt werden bei Gesellschaften mit geringerem Kapital, falls die Satzung oder Aktionäre, die mindestens 10 % des Aktienkapitals vertreten, dies verlangen (§ 107,1 ABLag).

Fortsetzung sh. nächste Seite

Nach den Bestimmungen des schwedischen Aktiengesetzes kann man a "Abschlussprüfer" schon eher als Organ der Gesellschaft ansehen. Sein Tätigkeitsfeld kommt etwa dem in Deutschland bekannten "Konzernrevisor" mit erweiterten Vollmachten sehr nahe. Zwar ist der Konzernrevisor nicht Organ der Gesellschaft, aber die Prüfung der gesamten Geschäftsgebarung, des betrieblichen Finanzwesens, der Organisation, des Rechnungswesens usw., die Teilnahme an den Hauptversammlungen, die Pflicht zur Einberufung einer a. o. Hauptversammlung bei der Feststellung von Misständen, das alles gibt dem schwedischen Revisor eine überaus starke Stellung in der Gesellschaft, die einem Organ derselben gleichkommt, ohne jedoch an diese gebunden zu sein. Als Abschlussprüfer der Gesellschaft hat der schwedische Revisor bzw. seine Funktion Merkmale, die denen der unternehmenseigenen Revision bereits sehr ähnlich sind.

Die Wirtschaftsprüfer und die Buchprüfer zählen zu den freien Berufen und sind als solche vom Staat anerkannt. In den vergangenen 5 Jahrzehnten ist jedoch ein Strukturwandel eingetreten, und zwar in der Richtung, dass viele freie Revisoren in Revisions- und Treuhandgesellschaften eintraten oder diese mit begründeten. Nach 1931 entstanden auch reine Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Dadurch ging die Zahl der freiberuflichen Revisoren zurück, und die wirtschaftsprüfenden Gesellschaften gewannen das Übergewicht gegenüber den selbständigen Einzelrevisoren.

#### b) Revisionsgesellschaften

Vielfach ist derzeit die Tendenz festzustellen, dass vor-

---

#### Fortsetzung der Fussnote 2 von Seite 89

- d) Im übrigen wird vom Prüfer nicht wie bei uns eine besondere durch Prüfung erbrachte Qualifikation verlangt. Er muss mündig und schwedischer Untertan sein .. Er muss Erfahrung in Buchführung und diejenige Einsicht in die wirtschaftlichen und betrieblichen Verhältnisse der zu prüfenden Gesellschaft haben, die der Prüfungsauftrag erfordert.
- e) Der Revisor muss an den Sitzungen der Leitung, des Arbeitsdirektors einschl. der Hauptversammlung teilnehmen.

nehmlich Grossbetriebe dazu übergehen, sich von Revisionsgesellschaften (Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) prüfen zu lassen. In der Tat haben sich die Revisionsgesellschaften die einen Zusammenschluss von Wirtschaftsprüfern und verschiedenen Interessengruppen vor allem zum Zweck der Durchführung gesetzlicher und freiwilliger Prüfungen darstellen, auf Grossunternehmen spezialisiert. Sie verfügen über einen hohen, auf den verschiedenen betriebswirtschaftlichen Fachgebieten ausgebildeten und spezialisierten Prüferstand<sup>1)</sup>, der jederzeit einsatzbereit ist. Die grossen Unternehmen mit ihrem umfangreichen und tiefgegliederten Rechnungswesen fordern heute vielfach eine relativ kurzfristige Prüfung der Rechnungslegung und besonders ihrer Jahresabschlüsse, eine Forderung, die der selbständige Revisor als Einzelpersonlichkeit nicht mehr erfüllen kann. Eine Verlagerung zu Gunsten der Revisionsgesellschaften lässt sich aber auch deshalb konstatieren, weil die Aktiengesellschaft die Möglichkeit hat, Jahresabschluss und Rechnungslegung entweder von einem öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer oder von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft prüfen zu lassen<sup>2)</sup>.

Proz der verschiedentlich zitierten Leistungsfähigkeit dieser Gesellschaften dürfen nicht die Gefahren übersehen werden, die auftreten können. Charakteristisch für viele bedeutende Revisions- und Treuhandgesellschaften (in diesen ist die reine Revisionstätigkeit mit der Treuhandtätigkeit innerhalb einer einheitlichen Unternehmung vertreten) ist ihre Abhängigkeit von Banken (Kreditbanken). Hintner<sup>3)</sup> prägte für diese Art von Gesellschaften die

- 
- 1) Unter Prüferstand soll hier die Gesamtheit aller prüfenden Personen wie Wirtschaftsprüfer, WP-Assistenten, Prüfungsleiter, Prüfungsgehilfen usw. einer Revisionsgesellschaft verstanden werden.
  - 2) § 137 Absatz 1 des Aktiengesetzes bestimmt "Als Abschlussprüfer dürfen nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewählt oder bestellt werden."
  - 3) O. Hintner, "Kreditsicherung durch den Treuhänder", Seite 9 + 11

Bezeichnung "kreditbankmässig orientierte Treuhandgesellschaften." Er versteht darunter Treuhandgesellschaften, deren Anteile sich überwiegend in den Händen von Kreditbanken befinden. Die Gründung dieser kreditbankmässig orientierten Treuhandgesellschaften entthob das Bankgewerbe der Notwendigkeit, sich mit Aufgaben nicht bankmässiger Art selbst befassen zu müssen. Ähnlich liegen die Verhältnisse bei Revisionsgesellschaften, deren Anteile sich überwiegend im Besitz des Staates oder der öffentlichen Hand befinden. Bei diesen Gesellschaften ist eine innere und äussere Abhängigkeit gegeben, die sich bei Revisionsgesellschaften vor 1931, ehe die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entstanden, gelegentlich auch auf die Objektivität der Berichte ausgewirkt hat.<sup>1)</sup> Die beherrschende Bank oder Behörde kann ja sehr wohl an dem Ergebnis der Prüfung interessiert sein.

Hier scheint es doch immerhin angebracht zu sein, eine solche Abhängigkeit<sup>zu</sup> beseitigen. — Nach einem Vorschlag von Koch<sup>2)</sup> sollte gesetzlich festgelegt werden, dass die Anteile von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften soweit Eigentum von Wirtschaftsprüfern sein müssen, dass deren Majorisierung ausgeschlossen ist. "Analog z. B. der Bestimmung des Aktiengesetzes, die verbietet, dass Personen prüfen, auf deren Geschäftsführung die zu prüfende Gesellschaft massgebenden Einfluss hat, sollten hier auch WP-Gesellschaften einbezogen werden, auf die Nichtwirtschaftsprüfer Einfluss auszuüben in der Lage sind."

Auch ist die Gefahr nicht von der Hand zu weisen, dass die gesetzliche Pflichtprüfung des Jahresabschlusses der Aktiengesellschaften allmählich zu einer gewissen Formalität absinkt. Hier denke man besonders daran, dass das Geschäftsjahr des weitaus grössten Teiles aller Aktiengesellschaften mit dem Kalenderjahr zusammenfällt und

---

1) W. Koch, "Zur Reform des Aktiengesetzes" in "Der Wirtschaftsprüfer" 1952, Seite 174

2) Derselbe a. a. O. Seite 175

ass dadurch die Revisionsgesellschaften infolge des Zusammentreffens vieler Prüfungsaufträge in Terminnot geraten. Die logische Auswirkung dieses Tatbestandes dürfte darin liegen, dass die Intensität und die Qualität der Prüfung infolge Zeitmangels beeinträchtigt wird. Auf diese Gefahr hat nicht zuletzt das Institut der Wirtschaftsprüfer<sup>1)</sup> aufmerksam gemacht, als es Reformvorschläge für die Neugestaltung des Aktienrechtes ausarbeitete. Als gangbarer Weg, diese Gefahren zu bannen, sind von verschiedenen Seiten Vorschläge<sup>2)</sup> dahingehend unterbreitet worden, dass Zwischenprüfungen der Revisionsgesellschaften während des laufenden Geschäftsjahres die Abschlussprüfung am Ende des Jahres erleichtern sollten, eine Methode, die auch in anderen Ländern mit Erfolg geübt wird (USA). Diese Vorschläge liegen aber auch im Interesse des geprüften Betriebes, der sich auf seine unmittelbaren Abschlussarbeiten besser konzentrieren kann.

#### 4) Unternehmenseigene Revisionsabteilungen

Die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nehmen bekanntlich eine Art Schlüsselstellung insofern ein, als nur sie allein den Bestätigungsvermerk bei der aktienrechtlichen Abschlussprüfung erteilen und, wenn Einwände vorliegen, versagen oder einschränken können.<sup>3)</sup> Ihre Prüfungsberichte wird man ausserdem bei wichtigen finanziellen Dispositionen (z. B. Aktienemissionen) immer heranziehen. In dieser

---

1) Das "Institut der Wirtschaftsprüfer" ist die anerkannte Pflichtberufsorganisation des Wirtschaftsprüferberufs.

2) P. Sweerts-Sporck, "Reformvorschläge zum Aktiengesetz", in "Der Volkswirt", 1955, Seite 11 in Heft 6

Arbeitskreis Aktienrechtsreform im Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. "Vorschläge zur Aktienrechtsreform" 1956, Düsseldorf, Seite 75, Begründung zum Änderungsvorschlag zu § 138 Aktiengesetz,

3) § 140 A.Ges. bestimmt im Absatz 2: "Sind Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlussprüfer die Bestätigung zu versagen oder einzuschränken."

Sicht könnte man zu der Überzeugung gelangen, eine unternehmenseigene Revisionsabteilung sei überhaupt bedeutungslos und daher überflüssig. Gewiss beschränkt sich ihre Funktion auf eine Art Hilfestellung für die gesetzl. Abschlussprüfung, denn gemäss dem Aktienrecht darf sie nicht die Prüfung der Rechnungslegung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluss erläutert, vornehmen. Sie hat aber die Möglichkeit, die aktienrechtliche Pflichtprüfung so vorzubereiten, dass mit grosser Wahrscheinlichkeit Fehler und Fehlerquellen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses vor Beginn der Abschlussprüfung gefunden und bereinigt werden. Sie kann weiterhin durch laufende Prüfungen in den nach dem Aktienrecht prüfungsbedürftigen Bereichen während des Jahres bereits die erforderliche Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung untersuchen und ggf. organisatorische Massnahmen für eine ordnungsmässige Rechnungsführung veranlassen. Somit kann als wesentliches Kriterium für die unternehmenseigene Revisionsabteilung angesehen werden, dass sie zuerst allein der Interessenlage des Betriebes bzw. der Betriebsleitung zu dienen hat und erst in zweiter Linie Aussenstehenden (Aktionären, Wirtschaftsprüfern) mittelbar oder unmittelbar Hilfestellung gibt. So hat die unternehmenseigene Revision ihre Bedeutung erlangt für Aufsichtsrat und Vorstand, die in ihrer Einrichtung ein Instrument für die Wahrnehmung ihrer Sorgfaltspflichten bei der Geschäftsführung sehen. Die Geschäftsleitung erhält durch sie eine, wenn auch nicht absolute, so doch relativ grosse Sicherheit von der Richtigkeit des internen Geschäftsablaufes.

Zudem beschränken sich ihre Aufgaben nicht nur auf vorbereitende und entlastende Prüfungen, sondern sie greifen auch über auf das Gebiet der betrieblichen Organisationsprüfung und wirken weiter auf eine rationelle Betriebsgestaltung. In der Beurteilung des Kostenanfalles kann bei der unternehmenseigenen Revisionsabteilung mit fast fixen Kosten gerechnet werden, die, würden diese Aufgaben von den unter a) und b) genannten Organen ausgeführt,

variabel wären und zugleich weit höher lägen.

Die Abgrenzung der unternehmenseigenen Revisionsabteilung gegenüber den Interessen der externen Revision haben wir bereits auf Seite 28 erörtert. Ihre Vor- und Nachteile sind auf Seite 29 gegenübergestellt, so dass hier nicht mehr darauf eingegangen zu werden braucht.

#### d) Sonstige Prüfungsorgane

Zu den sonstigen Prüfungsorganen zählen z. B. die beamteten oder angestellten Prüfer des Betriebsprüfungsdienstes der Bundesfinanzverwaltung, die Prüfer der Wirtschaftsministerien oder des Bundes zur Prüfung der Preise bei öffentlichen Aufträgen, die Prüfer der genossenschaftlichen Prüfungsverbände. Diese Prüfungsorgane führen Prüfungen durch, denen sich der betreffende Betrieb nicht entziehen kann und die das Betriebsgeschehen beachtlich beeinflussen können.

Die Betriebsprüfung der Finanzverwaltung verfolgt das Ziel, die tatsächliche wirtschaftliche Lage eines Betriebes festzustellen. Sie hat nachzuprüfen, ob der Betrieb (bzw. der Inhaber oder die Gesellschafter) die steuerlichen, durch Gesetz auferlegten Verpflichtungen erfüllt haben. Das bedeutet insbesondere die Prüfung der Ordnungsmässigkeit der Geschäftsbücher, die Prüfung der Richtigkeit der abgegebenen Steuererklärungen und die Feststellung des richtigen Umsatzes, Einkommens und Vermögens<sup>1)</sup>.

Während mit einer Betriebsprüfung jedes selbständige Unternehmen zu rechnen hat, werden in eine Preisprüfung nur solche Betriebe einbezogen, die Aufträge für öffentliche Auftraggeber ausgeführt haben. Nach der Verordnung PR 30/53 vom 21. Nov. 1953 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (Bundesanzeiger Nr. 244 vom 18. Dezember 1953) mit späteren Ergänzungen ist bei bestimmten Leistungen ein Preisprüfungsrecht für den öffentlichen Auf-

---

1) Vergl. A. Gnam, "Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung 1950, Nürnberg, Seite 23 ff.

traggeber festgelegt. Danach können die Preise, die nach den "Leitsätzen für Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten" ermittelt wurden, geprüft werden. Prüfungsorgan ist eine beim zuständigen Wirtschaftsministerium eingerichtete Dienststelle, die wiederum einen Preisprüfer in den zu prüfenden Betrieb entsendet.

Im "Gesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften" vom 1. Mai 1889 ist ein Revisionszwang verankert, der durch die Novelle zum Genossenschaftsgesetz vom 30.10.1934 einen weiteren Ausbau erfuhr. Nach diesem Gesetz und seinen Ergänzungen muss jede Genossenschaft mindestens in jedem 2. Jahre<sup>1)</sup> von einem von der Genossenschaft unabhängigen sachverständigen Prüfer geprüft werden. Die Prüfung hat sich nicht nur auf Buchführung und Bilanz, sondern auch auf alle Zweige der Verwaltung zu erstrecken. Da die Genossenschaft ein gemeinwirtschaftliches Unternehmen ist, über welches die Kontrolle noch sorgfältiger ausgeübt werden soll als über ein privates Unternehmen, haben sich mit der Zeit besondere Prüfungsverbände gebildet, die die angeschlossenen Genossenschaften ständig überwachen.

Der Zweck der genossenschaftlichen Prüfung besteht in der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmässigkeit der Geschäftsführung (Gen.Gesetz § 53 Absatz 1). Demnach verlangt das Gen.Gesetz im Gegensatz zur Abschlussprüfung bei der Aktiengesellschaft ausser der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Stellungnahme zur Ordnungsmässigkeit der Geschäftsführung. Während der Bilanzprüfer einer Aktiengesellschaft diese Beurteilung dem Aufsichtsrat und der Hauptversammlung überlässt, hat der Abschlussprüfer der Genossenschaft selbst die Schlussfolgerungen aus seinem Prüfungsbericht zu ziehen.

Die Prüfung der Genossenschaft geht bereits wesentlich weiter als die der Aktiengesellschaft, und der Gedanke ist hier durchaus nicht fehl am Platz, dass der genossen-  
Hierunter fallen alle Genossenschaften, deren Bilanzsumme  
DM 350.000.- nicht übersteigt.

schaftliche Prüfungsverband als eine Art "Hausrevision"  
für die ihm angeschlossenen Genossenschaften fungiert.  
Man könnte ihn als ein Zwischenglied in der Entwicklungs-  
tendenz von der externen zur internen Revision definieren.

## 2) Die fachlichen Voraussetzungen für Prüfer der unternehmenseigenen Revisionsabteilung

Die fachliche Qualifikation, die ein Prüfer der internen Revisionsabteilung haben muss, lässt sich aus der betriebswirtschaftlichen Grundfunktion dieser Abteilung ableiten, die darin besteht, Ordnungsmässigkeit und Wirtschaftlichkeit des Geschäftsablaufes zu überwachen. Das bedeutet, dass ein Vertrauensverhältnis zwischen der Person des Prüfers und der Geschäftsleitung bestehen muss. Dieses Vertrauensverhältnis gründet sich auf Verantwortungsbewusstsein, Sachkunde, Menschenkenntnis und auf ein hohes Mass an Faktgefühl. Denn es ist die vornehmste Aufgabe des Prüfers, nicht allein Kritiker zu sein, sondern auch als Mitarbeiter und Berater den Betriebsangehörigen, ~~der~~ <sup>dessen Arbeitsgebiet</sup> seine Arbeit prüft, zu führen. Beide sind schliesslich mit dem Schicksal des Betriebes verbunden. Wenn es bisher auch noch nicht ausgesprochen wurde, so wird doch erkennbar, dass durch die Arbeit der internen Revisionsabteilung Führungskräfte für die Unternehmensleitung herangebildet werden, deren Blick und Sinn durch die Prüfungstätigkeit geschärft und auf das Wesentliche gelenkt werden, und deren Führungsbegabung in der Revisionsabteilung zu einer gewissen Reife entwickelt wird. Die Aufgaben sind also nicht leicht und erfordern vielfach von Prüfer und Geprüften gegenseitiges Verständnis, das von der Betriebsleitung stets gefördert werden muss.

Die personelle Zusammensetzung richtet sich nach der Betriebsgrösse und dem Aufgabenumfang. Der Leiter einer Revisionsabteilung sollte mit mehreren Revisoren und einigen Prüfungsgehilfen in die Lage versetzt werden, alle ihm gestellten Aufgaben verantwortungsbewusst zu lösen. Andererseits werden die Aufgaben, die man der Innenrevision stellt, massgebend von den Fachkenntnissen des Leiters dieser Abteilung und dessen Mitarbeitern abhängen.

Um auch Reibungsflächen infolge sachlicher Unzulänglichkeiten in der Person des Revisors möglichst zu vermeiden,

ist bei der Auswahl der Prüfer grösste Sorgfalt anzuwenden. Denn der Prüfer muss neben dem Vertrauen auch eine natürliche, angeborene Autorität besitzen, ohne die seine Arbeit grossen Schwierigkeiten unterworfen ist.

Um möglichst gute Kenntnisse der individuellen Betriebsorganisation zu vermitteln, werden neu eingestellte Fachkräfte längere Zeit mit der Organisation vertraut gemacht. Nimmt man bewährte Kräfte aus dem eigenen Betrieb, ist neben einer bestimmten Zeit der Betriebszugehörigkeit auch ein gut fundiertes theoretisches Wissen Voraussetzung zum Einsatz als Revisor. Denn z. B. die Intensivprüfung und deren Auswertung verlangt eine genaue Kenntnis der Betriebsorganisation einschliesslich ihrer theoretischen Grundlagen.

Es hat sich gezeigt, dass für grössere Prüfungsgebiete im Laufe der Zeit eine gewisse Spezialisierung notwendig wird. Dem einzelnen Revisor wird ein Prüfungsbereich, der wiederum aus mehreren Teilbereichen bestehen kann, zugeteilt, auf dem er sich Spezialkenntnisse erwerben soll. Das ganze Sachgebiet soll dadurch im Laufe eines fest begrenzten Zeitraumes vollständig nachgeprüft werden können.

Hinsichtlich der Zusammenarbeit der Revisoren untereinander ist auf einen beständigen Erfahrungs- und Gedankenaustausch Wert zu legen, damit das Wissen des Revisors über betriebliche Vorgänge immer dem neuesten Stand angepasst ist.

Auf die weitere berufliche Qualifikation des Prüferstandes wird hier nicht eingegangen. Wir würden, wollten wir das versuchen, über den Rahmen dieser Abhandlung hinausgehen. Wir verweisen aber auf die sehr zahlreichen Ver-

Öffentlichungen zu diesem Thema<sup>1)</sup>.

Die Frage, wie die Unternehmung für den qualifizierten Nachwuchs sorgt, soll hier noch kurz angeschnitten werden. Als Führungskräfte für die Revisionsabteilung (z. B. für den Revisionsleiter und seinen Stellvertreter) kommen zunächst erfahrene, langjährige Mitarbeiter mit der erforderlichen Eignung in Frage, die entweder aus dem Revisionsfach kommen oder sich das Fachwissen auf andere Weise im Betrieb erworben haben. Liegt der Gedanke vor, Nachwuchskräfte aus dem eigenen Betrieb heranzubilden (z. B. Revisoren, Prüfungsassistenten, Hilfsprüfer usw.), werden grundsätzlich nur die besten Betriebsangehörigen ausgesucht. Lust und Liebe zu dem Beruf als Prüfer und die bereits erörterte Qualifikation bilden die Voraussetzung. Fehlen jedoch die erforderlichen Fachkenntnisse, können dieselben im Laufe mehrerer Jahre durch praktische Erfahrungen als Hilfsprüfer gesammelt und durch Selbststudium theoretisch unterbaut werden. Die Geschäftsleitung sollte geeignete Nachwuchskräfte weitgehend fördern.

Diese Methode, Nachwuchs heranzubilden, hat ihre eigenen Vor- und Nachteile. Vorteilhaft ist z. B., dass der Bewerber als Betriebspraktiker meistens über eine ausgezeichnete Kenntnis der Betriebsorganisation verfügt. Von Nachteil ist es dagegen, wenn er sich als ungeeignet erweist. Es ist dann psychologisch schwierig, ihn an seinen früheren Arbeitsplatz zurückzusetzen. Hat man daher diese Methode, eigenen Nachwuchs heranzubilden, nach reiflicher Überlegung gewählt, muss die Auswahl der

- 
- 1) J. Sponheimer, "Das kaufmännische Revisionswesen in Deutschland" 1925, Bln. Lpz. Wien  
P. Beham, "Das Deutsche Pflichtprüfungswesen" 1940, Berlin  
W.F. Bruck "Die volkswirtschaftliche Bedeutung des Wirtschaftsprüfers" 1932, Berlin  
O. Friedlinghaus "Der Beruf des Wirtschaftsprüfers" 1932, Berlin  
H. Meltzer, "Deutscher Revisorenspiegel" 1930, Berlin, Leipzig, Wien  
"Vademecum zum deutschen Revisorenspiegel" 1935, Berlin, Leipzig, Wien

Bewerber sehr sorgfältig erfolgen, um Nachteile möglichst auszuschalten.

Entschliesst man sich, nicht den eben genannten Weg zu gehen, oder verfügt der Betrieb nicht über die für die interne Revision qualifizierten Mitarbeiter, muss das Nachwuchsproblem über den Arbeitsmarkt gelöst werden, wobei die herausgearbeiteten Grundsätze für die Prüferqualifikation beachtet werden müssen.

#### IV. Prüfungsgebiete der internen Revision

##### 1) Aufgaben der Revisionsabteilung

Hier drängt sich die Frage auf nach Aufgaben und Aufgabengliederung, nach den Arbeitsgebieten also, auf denen die betriebliche Revisionsabteilung tätig werden soll, damit sie ihrer betriebswirtschaftlichen Funktion der Überwachung des gesamten kaufmännischen Betriebsablaufes gerecht werden kann.

Bei der Beantwortung der Frage nach den Aufgaben hob Fleischmann<sup>1)</sup> hervor, es sei Aufgabe der Revisionsabteilung,

"die in den einzelnen Abteilungen zum Niederschlag gekommenen Geschäftsvorfälle einer kritischen Prüfung zu unterziehen mit dem Hauptzweck, das Unternehmen vor Schaden zu bewahren und etwa bestehende Fehlerquellen zu beseitigen."

Sie übe gewissermassen einen Teil der Funktionen der Geschäftsleitung aus. Ihre Überwachungsfunktion bestehe darin, Fehler und Irrtümer, Unregelmässigkeiten sowie Mängel aufzufinden und für immer auszumerzen. Würden Fehler gefunden, so habe sie dafür zu sorgen, dass diese berichtigt würden, bevor sie sich im Werk im nachteiligen Sinne auswirken oder zur Kenntnis Aussenstehender gelangen könnten.

Diese allgemeine Aufgabenbestimmung wird zu eng empfunden. In ihr wird nur von einer "kritischen Prüfung der Geschäftsvorfälle" gesprochen. Wie steht es aber mit allen den Gebieten und Arbeiten, die sich nicht allein oder überhaupt nicht auf Geschäftsvorfälle beziehen, zumindest nicht unmittelbar? Wir möchten Bereiche wie die Betriebsstatistik, die zwischenbetrieblichen Vergleiche (Betriebsvergleiche), die Prüfung von Standortfragen, Rentabilitätsprüfungen als Beispiele anführen, die nicht unter die enge Auslegung der Geschäftsvorfälle gehören. Alle diese Prüfungsbereiche sind nicht erfasst und auch in den übrigen Ausführungen der Diss. Fleischmanns nicht erwähnt.

---

1) R. Fleischmann, a. a. O. Seite 23

Der Begriff "kritische Prüfung" im Zusammenhang mit der Abgrenzung bzw. Erweiterung der allgemeinen Aufgaben ist ebenfalls ergänzungsbedürftig. Nicht nur kritisch prüfen, sondern auch eine gewisse Art der Beaufsichtigung und Betreuung gehört zur Überwachungsfunktion der Revisionsabteilung. Einmal geprüfte Einrichtungen und Geschäftsabläufe bedürfen teilweise oft nur noch einer verhältnismässig losen Überwachung, um ein fehlerloses Arbeiten zu erreichen. Dieser Gedanke ist bei Fleischmann nicht zu erkennen.

Wie wir bereits nachgewiesen haben, dass durch die Beratungsfunktion der Revisionsabteilung bedeutende Anregungen auf andere Abteilungen ausgehen, und wir haben daher gefordert, dass auch die Organisationsprüfungen von der Revisionsabteilung durchgeführt werden. Selbst der Prüfungsbericht enthält ja zu seinen wesentlichen Bestandteilen Vorschläge und Empfehlungen zur Abstellung von Mängeln und zur Verbesserung der Organisation. Die Art der Lösung der gestellten Aufgabe lässt dann erkennen, ob ein "Einfluss" auf die rationelle Betriebsgestaltung von Seiten der Revision (über die Entscheidung der Geschäftsleitung) vorliegt. Nicht allein das Abstellen von Fehlerquellen ist Aufgabe der Revisionsabteilung, es geht auch um eine fruchtbare Kritik zur Verbesserung der Betriebsorganisation und damit um die Gewährleistung der vorbedachten Betriebsführung, der rationellen Betriebsführung. Dieses von uns als dynamisch bezeichnete Moment ist in der Fleischmannschen Aufgabenabgrenzung nicht aufzufinden. Die Revisionsabteilung darf sich nicht allein mit dem Verhindern von Verlusten begnügen, sie muss durch fruchtbringende Rationalisierungsvorschläge oder Empfehlungen versuchen, im Betrieb einen Erfolg, den Rationalisierungserfolg zu sichern. Bei den Aufgaben, die der Revisionsabteilung gestellt werden, müssen diese Gedanken berücksichtigt werden.

Die gleiche Richtung weisen auch Ausführungen von F. A. Schmitt/F. Schmitt, die von einer organischen Selbstrevision ausgehen:<sup>1)</sup>

---

1) F. A. Schmitt/F. Schmitt, a. a. O. Seite 70

"Im Funktionsbereich als Organ des betrieblichen Rechnungswesens wird die Selbstrevision im steten Bestreben nach betriebswirtschaftlicher Verbesserung organisatorische Aufgaben zu erfüllen haben, die sie in das internste Betriebsgebaren eindringen und engsten Kontakt mit allen Einzelheiten der Betriebsabwicklung knüpfen lassen wird."

Der Aufgabenbereich ist hier allerdings eingeschränkt, indem die Revisionsabteilung (Selbstrevision) lediglich als Organ des betrieblichen Rechnungswesens angesehen wird, eine Ansicht, die von uns nicht geteilt wird. Das betriebliche Rechnungswesen ist ein einzelner Prüfungsbereich von mehreren für die innerbetriebliche Revisionsabteilung, dessen alleiniges Organ sie jedoch nicht sein kann.

Der Verbesserungsvorschlag oder die Empfehlung allein ist als der Schritt anzusehen, der den Prüfer von seiner sonst nur arbeitswiederholenden und kritisierenden Tätigkeit wegführt.<sup>1)</sup> Streng genommen, überschreitet hier der Prüfer die Grenzen, die seiner reinen Revisionstätigkeit gesetzt sind. Wir hatten bereits in den Ausführungen auf Seite 13 ff. die Frage positiv beantwortet, wonach der Prüfer der internen Revisionsabteilung ebenfalls beratend tätig sein darf. Zwei Gefahrenmomente dürfen dabei aber nicht übersehen werden<sup>2)</sup>:

- 1) Der für die Revisionsarbeit wichtige Grundsatz der relativen Unfehlbarkeit des Prüfers wird dadurch gefährdet, dass er unter Umständen seine eigene Arbeit später wieder revidieren und vielleicht abändern muss.
- 2) Der Prüfer ist in erster Linie Revisor und nicht Organisator. Es fragt sich, ob organisatorische Arbeit, die z.B. eine anders geartete Ausbildung erfordert, den Prüfer nicht zu sehr von seiner eigentlichen Aufgabe ablenkt.

---

1) Siehe unsere Ausführungen auf Seite 36 zum Revisionsbegriff und zur Definition des Begriffs durch Isaac.

2) H. Petersen, "Gedanken zur unternehmenseigenen Revision", in "Die Wirtschaftsprüfung" 1955, Seite 391

Ein Weg, die beiden Gefahrenpunkte zu neutralisieren, bietet sich darin an, dass z. B. Vorschläge nur in engster Zusammenarbeit mit der Organisationsabteilung und den Abteilungsleitern der geprüften Abteilungen des Unternehmens ausgearbeitet und mehr als Empfehlungen weitergegeben werden. Die Ausführung der vorgeschlagenen Massnahmen ist nicht mehr Aufgabe der Revisionsabteilung. Nach Zustimmung der Geschäftsleitung werden diese Vorschläge zur Durchführung an die Organisationsabteilung überwiesen. Der Wert der Prüfungsarbeit wird somit durch die folgenden erfolgreichen organisatorischen Massnahmen erhöht. Dagegen können Prüfungen, die zu wesentlichen Beanstandungen geführt haben und die keine oder organisat. unzureichende Vorschläge auslösen, sich sehr nachteilig auswirken. Das Vertrauen in die Arbeit und das Ansehen der Revisionsabteilung wird erschüttert. Die Nachlässigkeit in den geprüften Bereichen nimmt zu, weil die erwarteten Änderungsmassnahmen ausbleiben oder dieselben den bemängelten Zustand nur oberflächlich abstellen. Die Fehlerquellen bleiben nicht nur, sie werden getarnt und weiter zum Schaden des Unternehmens ausgenutzt. Es wäre dann zweckmässiger, solche Prüfungen ganz zu unterlassen, weil das Übel an der Wurzel nicht abgestellt wird. Das sollte bei der Festlegung der Aufgabenbereiche nicht übersehen werden.

Als Verwaltungs-Kostenstelle wird die Revisionsabteilung im Rahmen eines Planes, in welchem die Arbeitsgebiete abgesteckt sind, tätig. Grundsätzlich sind in allen Bereichen des betrieblichen Geschehens Fehler möglich, die auf viele verschiedenartige Quellen und Ursachen zurückgeführt werden können. Um diese zu erkennen, zu erforschen und zu beseitigen, müsste die interne Revision sämtliche Bereiche der betrieblichen Tätigkeit in ihre Prüfungsplanung einbeziehen. Diesen Möglichkeiten sind Grenzen gesetzt. Einmal durch die Geschäftsführung selbst. Sie ist als unmittelbar anweisende Stelle der Prüfung durch die betriebliche Revision entzogen. Fehler in der Geschäftsführung entfallen so ihrer Verantwortung.

weitens sind ihre Aufgaben in Richtung auf die einzelnen Betriebsbereiche durch Verwaltungsanweisung (siehe Seite 50) abgesteckt. Innerhalb dieser beiden Pole müssen also die Tätigkeitfelder liegen, auf denen sie ihre Aufgaben zu erfüllen hat. In den hier aufgezeigten Grenzen ist die Lösung der Aufgaben nicht an ein starres Schema gebunden. Da sie aber in den Vertrauensbereich der Geschäftsleitung einbezogen ist, werden ihr als Folge dieses Vertrauensverhältnisses zusätzliche Aufgaben übertragen (von uns als Sonderaufgaben bezeichnet), die ausser den üblichen Revisionsaufgaben zu bearbeiten sind.

Nach Pfeiffer<sup>1)</sup> kann es sich dabei um Aufgaben handeln,

"die irgendwie in einem speziellen Zusammenhang mit der Betriebs- bzw. Unternehmenspolitik gesehen werden müssen - dies zumeist mit dem Ziel der Unterlagenbereitstellung für akute Entscheidungsnotwendigkeiten der Geschäftsführung. Darüber hinaus birgt das tägliche betriebliche Geschehen - ohne dass hierfür eine Arbeitsablaufplanung oder sonstige organisatorische Massnahmen verantwortlich wären - derart viele Problemstellungen, undurchsichtige Entwicklungsdaten und überraschende Tatbestände in sich, dass allein das Auftreten und Vorhandensein derartiger Erscheinungen vielfach einen Sondereinsatz an den Brennpunkten des betrieblichen Wirkens notwendig machen."

Solche Sonderaufgaben können z. B. Finanzierungsprüfungen sein, Kapitalverwendungsprüfungen, Rentabilitätsuntersuchungen, Kreditprüfungen, Arbeitseinsatzfragen u. a. m., um nur einige aus der Aufzählung von Pfeiffer zu nennen.

Nachstehend wird als Beispiel eine Aufgabengliederung für die Revisionsabteilung mit Unterteilung einerseits in regelmässig wiederkehrende Prüfungen und unregelmässige Einzelprüfungen, andererseits in Sonderprüfungen gegeben. Die Unterscheidung ist je nach den speziellen Betriebs-eigenheiten erweiterungsfähig oder zusammenfassbar. Sie will daher keinen Anspruch auf Vollzähligkeit und Ausschlusslichkeit aller möglichen Prüfungsaufgaben erheben.

---

1) G. Pfeiffer, a. a. O. Seite 601

Ein Eingehen auf Prüfungstechnik und Prüfungsumfang wird vermieden, da das lediglich einer Wiederholung der in den Lehrbüchern der Revisionspraxis ausführlich behandelten Themen gleichkäme, was unter Bezugnahme auf unser Thema unterbleiben muss. Es soll auch nicht unerwähnt bleiben, dass die hier nach Abteilungen gegliederten Prüfungsaufgaben Berührungspunkte untereinander aufweisen, was zu einer Verlagerung der Prüfung auf die eine oder andere Abteilung führen kann. Weiter ist zu sagen, dass mit der zu prüfenden Materie auch die Prüfung der zugehörigen Kontrollorganisation verbunden ist; es ist z. B. zu prüfen und zu beurteilen, ob bei dem Bank- und Postscheckverkehr die Organisation der Belegkontrolle, der Belegentwertung, der Belegablage, der zeitlich übereinstimmenden und vollständigen Buchungen auf den Gegenkonten, das Buchführungssystem usw. ausreichend, lückenhaft oder unvollständig ist, um den Anforderungen eines ordnungsmässigen Rechnungswesens zu entsprechen.

## (2) Aufgabengliederung der Revisionsabteilung

a) Prüfung der Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung unter Beachtung der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften, der Richtlinien für Kostenrechnung und Kontenrahmen (soweit sie für einen Industriezweig bindend sind oder freiwillig eingehalten werden), sowie der Betriebsorganisation.

### Prüfungsgebiet: Finanzbuchhaltung

#### 1) Bestandsprüfungen.

##### regelmässige Prüfungen

Gegenstand der Prüfung ist der Bestand auf den Bank- und Postscheckkonten, der Kassenbestand einschliesslich der Bestände der Nebenkassen und der Wechsel- und Scheckbestand. Zu prüfen sind der Bank- und Postscheckauszug im Vergleich mit den Beständen auf den eigenen Konten. Etwaige Abweichungen müssen untersucht und geklärt werden. Bei der Prüfung des Kassenbestandes sind die Win-

tragungen im Kassenhilfsbuch von der letzten Bestandsprüfung an nachzurechnen, die Aufzeichnungen im Kassenkonto sind zu prüfen, der Barbestand der Kasse ist aufzunehmen, Unstimmigkeiten sind möglichst aufzuklären. Der Wechsel- und Scheckbestand anhand des Wechsel- und Scheckbuches sowie der entsprechenden Konten festzustellen, wobei auf die Fälligkeit besonders zu achten ist.

unregelmässige Einzelprüfungen

Dieselben Prüfungen in Verbindung mit der nachfolgend aufgezeigten Belegprüfung und mit Schwerpunktverlagerung können ausserhalb der regelmässigen Prüfungstermine Gegenstand eingehender Untersuchungen sein.

2) Prüfung des Geld- und Zahlungsverkehrs

regelmässige Prüfungen

Unter Beachtung der nach dem Kontenplan bestehenden betrieblichen Kontengliederung ist der Verkehr auf den Bank- und Postscheckkonten, der Kassenverkehr, der Devisenverkehr und der Scheck- und Wechselverkehr Prüfungsgegenstand. Die Prüfung richtet sich auf die Ordnungsmässigkeit der Buchungen und deren Belege. Bei der Belegprüfung ist auf Echtheit, Vollständigkeit des Textes und richtige Belegkontierung, auf sachlich richtige Verbuchung, auf unsachgemäss Belegkorrekturen bzw. Erweiterungen zu achten. Die Buchungen auf den Gegenkonten und die Geschäftsvorfälle, die den Buchungen bzw. dem Zahlungsverkehr zugrunde liegen, sind zur Untersuchung heranzuziehen.

unregelmässige Einzelprüfungen

Einzelprüfungen können z. B. angesetzt werden im Hinblick auf die zweckmässigste und wirtschaftlichste Zahlungsweise bei Zahlungen an Lieferanten.

Prüfungen im Devisenverkehr können das Ziel verfolgen festzustellen, ob beim Devisenverkauf der günstigste Tageskurs ausgenützt werden konnte, ob der Erlös aus dem Devisenverkauf dem erwarteten DM-Erlös entspricht. Die Zahlungsmodalitäten der Auslandskunden und die eigenen Zahlungsbedingungen bzw. Zahlungswünsche müssen in Einklang stehen mit einer verlustfreien Zahlungsabwicklung. Eine Gegenüberstellung der Mehr- oder Mindererlöse aus dem Exportgeschäft ist aufschlussreich für eine Beurteilung der im Exportverkehr geübten Gewohnheiten bei der Festlegung von Zahlungsbedingungen, die sehr oft je nach Lage des Einzelfalles unterschiedlich angewandt werden.

Die Frage, ob die Buchführungsorganisation ausreichend und wirtschaftlich ist, steht dann im Mittelpunkt von Untersuchungen, wenn sich der Zahlungsverkehr infolge des Wachstums der Unternehmung und der damit verbundenen Umsatzsteigerung wesentlich ausgeweitet hat. Sie bezieht sich dann auf die gesamte Organisation der Finanzbuchhaltung.

## 1) Prüfungen in der Kontokorrentbuchhaltung

### unregelmässige Einzelprüfungen

Überwachungsprüfungen konzentrieren sich hier um die Fragestellung, ob die Buchungen im Kontokorrent (z.B. Kunden- und Lieferantenkontokorrent) nach Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung erfolgt sind. Prüfungen auf diesem Gebiet sollten sich nicht darauf beschränken festzustellen, ob richtig gebucht ist, sondern sollten auch darauf achten, dass die Preiskontrolle auf den zur Verbuchung gelangten Lieferantenrechnungen durchgeführt wurde, dass die Zahlungsbedingungen eingehalten bzw. Zahlungsvergünstigungen wie Preisnachlässe, Skonti, Rabatte und Provisionen nicht über-

sehen oder gar verfallen sind. Es erübrigt sich darauf hinzuweisen, welche Gefahren bei nachlässiger Arbeitsweise dem Unternehmen von dieser Seite her drohen.

Überwachungsprüfungen können sich auch auf das Mahnwesen erstrecken. Hier wird zu prüfen sein, ob eine vollständige Überwachung sämtlicher Schuldner durch die Führung einer Schuldnerkartei gesichert ist und ob diese Überwachung wirkungsvoll gehandhabt wird. Im ungenügenden Ausbau des Mahnwesens und in der mangelhaften Verfolgung der Zahlungseingänge liegen beachtliche Verlustquellen.

#### 4) Prüfung der kurzfristigen Erfolgsrechnung

##### Unregelmässige Einzelprüfungen

Die Ermittlung der Zahlen für die kurzfristige Erfolgsrechnung kann zum Gegenstand von Untersuchungen der Revisionsabteilung werden. Die Aufstellung der Monatsbilanz der Finanzbuchhaltung als eines Teiles der kurzfristigen Erfolgsrechnung ist auf ihre Ordnungsmässigkeit hin zu prüfen.

Besondere Beachtung verdienen die Prüfungen in der Finanzbuchhaltung (Geschäftsbuchhaltung), denn sie bietet in hohem Masse den Anreiz zu Manipulationen, durch die das Unternehmen mehr als in anderen Abteilungen Bargeldverluste erleiden kann. Bei einer Prüfung des Geldverkehrs auf den Kassen-, Bank- und Postscheckkonten, der Geldbestände auf diesen Konten sowie der Wechsel- und Scheckbestände müssen strenge Masstäbe insbesondere hinsichtlich der Kontrolleinrichtungen angelegt werden, da über diese Konten jeglicher Geldeingang und Geldausgang fliesst, gleichgültig aus welcher Ursache. Sehr weitgehend müssen deshalb auch die Buchungen im Kontokorrent (Kunden- und Lieferantenkontokorrent) und die Geschäftsvorfälle selbst, die die Buchungen auslösten, herangezogen werden. Die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung in diesem Bereich soll durch die Prüfungen gewährleistet werden, zumal auch gerade steuerlicherseits wertvolle Vergünstigungen von ihrem Vorhandensein abhängig gemacht werden.

Die hier ausgewählten Fragestellungen bei Prüfungen in der Finanzbuchhaltung lassen sich natürlich weiter ausdehnen oder auch einschränken. Wesentlich ist, dass die Ordnungsmässigkeit der Buchführung in formeller und materieller Hinsicht gewährleistet ist bzw. durch die Folgerungen aus den Prüfungsergebnissen hergestellt wird.

## Prüfungsgebiet: Betriebsbuchhaltung

### 1) Prüfung des Betriebsabrechnungsbogens (BAB)

#### unregelmässige Einzelprüfungen

Prüfungen hinsichtlich der Aufstellung des BAB können zum Gegenstand haben:

- a) den vollen und richtigen Ansatz der Ausgaben, die als Kosten im BAB verrechnet werden können.
- b) die Verteilung des Kostenanfalls auf die Kostenstellen (Anwendung geeigneter Verteilungsschlüssel).
- c) die Gliederung der Kostenarten und Kostenstellen.
- d) die Ermittlung der Zuschläge für die Kalkulation (Gemeinkostenzuschläge auf Lohn- und Material z.B.).
- e) Kostenvergleiche als Ansatzpunkte für Kostenuntersuchungen.
- f) Weiterbelastung der Gemeinkosten in der Kostenträgerrechnung.

### 2) Prüfung der Aufwandsarten

#### regelmässige Prüfungen

Die Untersuchung des Lohnaufwandes ist als regelmässige Prüfung anzusprechen, weil sich der Lohnaufwand gewöhnlich als der grösste Posten in der Aufwandsrechnung zeigt, zumindest bei lohnintensiven Betrieben, und weil hier die Gefahr der Veruntreuung besonders gross ist. Geprüft wird die Abgrenzung der Fertigungs- und Hilfs-löhne, die Erfassung des Lohnaufwandes an sich, das Verhältnis von Lohnaufwand und Umsatzerlös, die Organisation der Lohnauszahlung,

die Lohnerrechnung, die Lohnsysteme und ihre Anwendung, die richtige Lohneinstufung gemäss der Tarif- und Arbeitsverträge, die abgerechneten Bruttolohnsummen für eine bestimmte Periode, die Arbeitszeitzachweise (Stempelkarten), die Lohnvorschussregelungen und Lohnnachzahlungen, die ordnungsmässige Errechnung und Abführung der Sozialversicherungsbeiträge, Steuern usw.

unregelmässige  
Einzelprüfungen

Anzusetzen wären z. B. Prüfungen über die Höhe des Materialaufwandes bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (Materialmengenerrechnung, Abfall, Verluste, Schrott usw., Abfallverwertung) oder die Verbuchung und Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen. Der Aufwand für Gehälter und Pensionen, für gesetzliche und freiwillige Sozialleistungen sowie alle übrigen Kostenarten kommen für Einzelprüfungen in Frage.

Diese Prüfungen werden durchgeführt im Hinblick auf die Höhe und Angemessenheit des Kostenanfalls, ob sie durch die Kalkulation in den Preis eingegangen sind, ob sie durch die Erlöse gedeckt sind, und im Hinblick auf die betreffenden Kostenstellen, die die Aufwendungen verursacht haben, und deren richtige Belastung. Bei der Prüfung der Anlagenabschreibung ist z. B. darauf zu achten, dass die einmal gewählte Abschreibungsmethode auch eingehalten wird (Stetigkeit d. Abschreibungspolitik) Mit der Wahl der Abschreibungsmethode ist zugleich auch die Entscheidung über die Höhe des Abschreibungsbetrages gefallen, wobei immer unterschieden werden muss zwischen kalkulatorischer (der über die Kalkulation in den Preis eingehende Abschreibungsbetrag)

und buchmässiger Abschreibung (der steuerlich zulässige Abschreibungsbetrag). Die Unterlagen für eine solche Prüfung sind sehr übersichtlich gegeben, wenn AWF-Maschinenkarte und Maschinenkostenkarte vorhanden sind.

der Betriebsbuchhaltung wird im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung der innerbetriebliche Wertefluss aufgezeichnet und kontrolliert. So sollte es wenigstens sein. Ob es so ist, müssen die Prüfungen der Revisionsabteilung feststellen. Sie müssen sich u. a. beziehen auf die Vollständigkeit und Zulässigkeit des als Kosten erfassten Aufwands sowie dessen Weiterverrechnung in den Preis der Leistungen und darauf, dass die Kosten ein angemessenes Mass nicht überschreiten. Anhaltspunkte hierfür geben nicht nur die Preise der Konkurrenzfabrikate, sondern auch entsprechende Zahlen aus Betriebsvergleichen und die eigenen Erfahrungen.

Prüfungsgebiet: Lagerbuchhaltung und Magazinsverwaltung

Prüfung der Warenbestände

regelmässige Prüfungen

Wichtigster Prüfungspunkt ist die Kapitaldisposition, ob das im Lagervorrat investierte Kapital in seiner Höhe den Betriebserfordernissen angepasst ist. Das im Vorratsvermögen gebundene Kapital darf nur so hoch sein, dass die Fertigung reibungslos und ohne zu stocken arbeiten kann. Unentbehrliche Hilfsdaten sind ebenfalls zu prüfen, wie durchschnittliche Lagerdauer, Umschlaggeschwindigkeit und der Wert der durchschnittlichen Lagerbewegung. Die Übereinstimmung der Sollbestände der Lagerbuchhaltung mit den Istbeständen der Magazinsverwaltung ist festzustellen. Voraussetzung ist, dass eine Lagerbuchhaltung existiert und dass diese von der Magazinsverwaltung räumlich und personell getrennt geführt wird.

unregelmässige  
Einzelprüfungen

Einwandfreie Aufbewahrung der Lagervorräte. D. h., durch die Lagerdauer dürfen die Waren infolge unsachgemässer Lagerung nicht im Wert und

in der Verwendbarkeit gemindert werden. Hierunter ist auch eine rationelle Lagerhaltung zu verstehen, denn der unnötig in Anspruch genommene Lagerraum erhöht die Gemeinkosten für die Kalkulation.

## 2) Prüfung der Bestandsbewegung

### unregelmässige Einzelprüfungen

Prüfung, ob die Bestandsbewegung entsprechend der betrieblichen Organisation durchgeführt wird oder welche Lücken in der Kontrollorganisation bestehen. Hierzu ist der mengen- und wertmässige Ein- und Ausgang im Magazin und seine Verbuchung in der Lagerbuchhaltung heranzuziehen. Die Wareneingangsbelege sowie die Materialausgabebelege sind nach den Gesichtspunkten einer exakten Belegprüfung zu kontrollieren.

## 3) Prüfung der Einstandswerte

### unregelmässige Einzelprüfungen

Das Prüfungsziel ist hier darauf gerichtet, dass die Werterrechnung frei von Rechen- und Denkfehlern ist. Es umfasst die Prüfung der Einstandswerte für die vereinnahmten Waren und die Bewertung des ausgegebenen Fertigungsmaterials. Gelangen Verrechnungspreise zur Anwendung, so ist deren Bildung sowie die Verrechnung der Plus- oder Minusabweichungen vom Verrechnungspreis einer Kritik zu unterziehen. Es kann z. B. sein, dass Verrechnungspreise lange Zeit nicht geändert wurden, obwohl die inzwischen gestiegenen (oder gefallenen) Einstandswerte die Weiterverwendung der alten Verrechnungspreise zur Illusion werden lassen. Die Verrechnungskonten spiegeln dann nicht mehr das wahre Bild der Preissituation wieder.

## 10 Prüfung der Lagerverluste

### unregelmässige Einzelprüfungen

Prüfung, ob sich die Lagerverluste, sofern sie sich nicht ganz vermeiden lassen, in angemessenen Grenzen bewegen. Lagerschrott bei Eisenteilen kann z. B. dadurch entstehen, dass diese in feuchten Räumen untergebracht sind und infolge starker Verrostung unbrauchbar werden. Die Entstehungsursachen der Lagerverluste sollten das Ziel von Einzelrevisionen sein. Ausserdem sind Untersuchungen anzustellen über Schwund und Verschnitt über Höhe und Angemessenheit nach Erfahrungssätzen, über die Verwendungsmöglichkeit alter Lagerbestände (Lagerhüter) usw.

Das Zusammenspiel von Lagerbuchhaltung und Magazinsverwaltung mit der Einkaufsabteilung einerseits und den Fertigungsbetrieben andererseits ist unerlässliche Voraussetzung für die Disposition der im Vorratsvermögen vorhandenen Kapitalwerte. Geringe durchschnittliche Lagerdauer und hoher Lagerumschlag müssen erreicht werden, um Dauer und Höhe der Kapitalbindung so niedrig wie möglich zu halten. Hieraus ergeben sich die ersten Ansatzpunkte für betriebsinterne Revisionen, denn allzuoft wird in der Lagerwirtschaft zu fahrlässig disponiert. Unnötige Kapitalbindung auf der einen Seite führt zu Kapitalmangel an anderen Stellen, ganz abgesehen von den Zinsverlusten, die bei hohem Fremdkapital entstehen. In unserer heutigen schnelllebigen Zeit, in welcher Typen und Fertigungsverfahren sehr schnell wechseln und durch den technischen Fortschritt überholt werden können, dürfen keine grossen Lagerbestände an typengebundenen Fertigungsteilen geführt werden.

Prüfungsgebiet:      Einkaufsabteilung

## 1) Prüfung der Einkaufsorganisation

### unregelmässige Einzelprüfungen

Prüfung, ob das Bestellwesen hinsichtlich der Angebots-einholung den Notwendigkeiten eines wirtschaftlichen Einkaufs entspricht und auch so von den Sachbearbeitern gehandhabt wird. Schreibt z. B. die Organisation vor, dass vor Aufgabe einer Bestellung mindestens drei Angebote von Konkurrenzunternehmen einzuholen sind, ist bei den Untersuchungen unbedingt darauf zu achten,

dass diese auch vorliegen oder nicht durch Manipulationen umgangen werden. Auch ist die Frage zu untersuchen, ob die innerbetriebliche Bestellorganisation (z. B. Formulare) eingehalten wurde, ob z. B. eine bestehende Genehmigungspflicht durch die Direktion bei der Beschaffung von Maschinen ab einer bestimmten Wertgrenze eingehalten wurde. Zu beachten sind auch die Bestimmungen für die Behandlung von Überlieferungen oder von Zu-früh-Lieferungen.

Weiter können die Liefertermine geprüft werden. Die Frage ist, ob diese in Einklang mit der Produktionsplanung stehen und von den Lieferanten eingehalten werden. Engpässe bei bestimmten Rohstoffen sind häufig auf mangelnde Abstimmung zwischen eigenem Bedarf und der Lieferkapazität der Lieferanten zurückzuführen.

Die Einhaltung der Einkaufsbedingungen kann ebenfalls Ziel der Überwachungsprüfung sein. Zu diesen zählen nicht nur die Lieferfristen, sondern auch Klauseln über die Versendungsart (Bahn, Spedition), über die Lieferbedingungen (unfrei, frachtfrei, frei Station), über die Zahlungsweise und über die Preisstellung. Wird die Rechnungsprüfung nach diesen Bedingungen ausgeführt? Alle diese Fragen sind in engem Zusammenhang zu sehen mit der Einkaufspolitik des Unternehmens.

## 2) Prüfung des Wareneingangs

### unregelmässige Einzelprüfungen

Zu prüfen ist, wie die Mengen- und Qualitätskontrolle bei Wareneingängen vollzogen wird. Bei den Prüfungen ist von dem Gedanken auszugehen, dass mangelnde Kontrollen die Ursache für spätere Lager-

verluste sein können. Die Weiterleitung der geprüften Sendungen an die Magazine muss reibungslos und schnell vonstatten gehen. Wert sollte bei diesen Prüfungen auf die Verpackungsrücksendungen gelegt werden. Für die Rücksendungen müssen entsprechende Gutschriften von den Lieferanten erfolgen.

Im Einkauf liegen beachtliche Gewinnchancen für das Unternehmen begründet, können sich aber auch nicht weniger grosse Verluste einstellen. Während vom qualifizierten und charakterlich einwandfreien Einkäufer verlangt wird, dass er unter rationeller Ausnützung der Einkaufsorganisation das Beste für seinen Betrieb zu erwirtschaften versucht und er sein Teil mit dazu beiträgt, die Gewinnchancen zu nutzen, gibt es genügend Möglichkeiten, in denen Unsachlichkeit und egoistische Gewinnsucht zum Schaden für die Unternehmung führen. Aber auch von der Einkaufsdisposition und von der Einhaltung des Einkaufsbudgets hängt es ab, ob die Kapitaldecke des Unternehmens von dieser Seite her nicht übermässig strapaziert wird. Diesen Problemstellungen im Einkaufswesen sieht sich die betriebliche Revisionsabteilung bei der Lösung ihrer Aufgaben gegenübergestellt.

Prüfungsgebiet:    Kalkulation

1) Prüfung der Nachkalkulation

unregelmässige  
Einzelprüfungen

Prüfungsziel ist festzustellen, ob in der Nachkalkulation die entstandenen Kosten entsprechend den Kalkulationsrichtlinien vollständig ermittelt und auf den Kostenträger verrechnet sind, ob durch sie die Fertigung überwacht und die Vorkalkulation kontrolliert wird. Liegt ein Auftragsnummernsystem für die Erfassung der Kosten vor, ist darauf zu achten, dass nach diesem die Kosten auch tatsächlich erfasst sind. Jede Kostenunterlage muss dann die Nummer des Auftrags enthalten.

Je nach dem vorliegenden Kalkulationsschema, das stetig eingehalten werden soll, ist zu prüfen, ob das Fertigungsmaterial und die

Fertigungslöhne wertmässig richtig erfasst und von den angefallenen Gemeinkosten des gleichen Auftrags sachlich richtig abgegrenzt sind (Die Gemeinkosten können als Einzelkosten, als Sondereinzelkosten, als Gruppeneinzelkosten usw., erfasst werden). Auf Rechen- und Denkfehler ist besonders zu achten. Auch die Mehrkostenverrechnung ist sehr genau zu prüfen, insbesondere daraufhin, dass keine Doppelverrechnung erfolgt, und die Mehrkosten gerechtfertigt sind.

## 2) Prüfung der Vorkalkulationsergebnisse

### unregelmässige Einzelprüfungen

Die durch die Vorkalkulation ermittelten voraussichtlichen Kosten für eine noch nicht ausgeführte Leistung bilden hier den Gegenstand der Prüfung. Sie erstreckt sich insbesondere darauf, dass z. B. bei der Vorkalkulation in der Form der Zuschlagsrechnung die Einzel- und Gemeinkosten ebenso abzugrenzen sind wie in der Nachkalkulation (ebenfalls in der Form der Zuschlagsrechnung) und in der Betriebsabrechnung. Die Aufgliederung der Vor- wie auch der Nachkalkulation nach Teilgruppen oder Baugruppen soll den betrieblichen Ansprüchen angepasst sein. Die Auswertung des Vergleichs zwischen Vor- und Nachkalkulation ebenso wie die Gegenüberstellung von Erlös und den Vor- bzw. Nachkalkulationsergebnissen dürfte auf die Lücken hinweisen, die bei der Aufstellung der Vor- bzw. Nachkalkulation nicht erkannt worden sind. Liegen beträchtliche Abweichungen vor, so bilden diese den Auslösungsgrund für die Intensivprüfung durch die Revisionsabteilung.

Da in der Kalkulation die Kosten für die einzelne Leistung genau ermittelt werden müssen, ist es zwingende Voraussetzung, dass Nachkalkulation, Vorkalkulation und Betriebsabrechnung nach genau den gleichen Grundsätzen aufgestellt werden. Bei Prüfungen auf diesen Gebieten ist die Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen festzustellen. Es wird sich daher nicht vermeiden lassen, dass sich die Prüfungen auf dem einen oder anderen Gebiet überschneiden. Z. B. wird man bei der Prüfung der Nachkalkulationsergebnisse notwendigerweise auch auf die Errechnung der Gemeinkostenzuschläge lt. BAB stossen und diese mit zu prüfen haben. Zieht man auch noch vergleichsweise Vorkalkulationsergebnisse heran, kann der bisherige Prüfungsverlauf dazu führen, dass tiefgreifende Einzelprüfungen vorgenommen werden müssen. Trotzdem wird sich auch hier der Umfang der Prüfung bzw. seine weitere Ausdehnung immer nach dem Prüfungsauftrag richten müssen.

### Prüfungsgebiet: Vertrieb

#### Prüfung des Verkaufswesens

##### regelmässige Prüfungen

und

##### unregelmässige Einzelprüfungen

Die Prüfungsaufgaben im Verkaufswesen können sehr vielseitig sein. Sie beschränken sich nicht auf Prüfungen über die Einhaltung der Verkaufsorganisation, wie z. B. auf die organisatorische Abwicklung des Verkaufsgeschäftes, sondern sie erfassen gleichfalls die Rechnungslegung von Verkaufsstellen, sie umschliessen die Provisionsgewährung (gemäss den Vertragsunterlagen zwischen dem Unternehmen und den Händlern) und die Rabattgewährung (Sonderrabatte), sie beziehen sich auf die Kaufvertragsbedingungen und die Sondervereinbarungen über die Zahlungsbedingungen. Garantiebestimmungen und Kundendienst bedürfen genauer Überwachung, da durch diese Kanäle das Betriebsergebnis sehr beeinflusst werden kann.

Die Prüfungen erstrecken sich ausserdem auf den Wareneingang, d. h. auf die Versandabteilung. Werden die Versandkosten (Verpackung, Wiegen, Frachten u.ä.) nicht in der Kalkulation verrechnet, so sind sie

auftragsweise zu sammeln  
und weiter zu berechnen.

Auch die Rechnungsstellung,  
der Preisansatz und die  
richtige Bezeichnung der eigenen  
Erzeugnisse sollen durch Prü-  
fungen kontrolliert werden.  
Man muss dabei berücksichtigen,  
dass der Vertrieb nicht allein  
den Inlands- sondern auch  
den Auslandsverkauf (Export)  
umfasst, und es erscheint  
ratsam, gerade die Export-  
preisstellung, das Export-  
geschäft überhaupt, zu über-  
wachen. Im Export liegt oft  
nicht die Preiseinheitlich-  
keit vor wie im Inland.  
Oftmals sind auch die Ver-  
kaufspraktiken auf den ver-  
schiedenen Auslandsmärkten  
sehr undurchsichtig, die  
Anschauungen über Preise  
und Kosten abweichend usw.,  
so dass hier eine eingehende  
Überwachung durch die Re-  
visionsabteilung geboten  
erscheint.

Regelmässige Prüfungen in der Vertriebsabteilung sind  
dann nicht abzulehnen, wenn durch sie alle diejenigen Ge-  
schäftsfälle erfasst werden, die einen Anspruch des Käufers  
oder des Kommissionärs, des Händlers usw. auslösen, sei es  
nun in der Form von Provisionen, sei es in der Form von  
Preisnachlässen (Rabatte, Skonti, Boni, Sondernachlässe),  
sei es in der Form von Garantieansprüchen oder auch  
in der Form von Zusagen aus Kulanzgründen. Alle diese Vor-  
fälle berühren primär das Betriebsergebnis und bedürfen da-  
her besonderer Beaufsichtigung.

#### Prüfungsgebiet: Organisation

Prüfung der Zweckmässigkeit der Organisationsmittel und  
des Arbeitsablaufes in den einzelnen Verwaltungsabtei-  
lungen

#### unregelmässige Einzelprüfung

Eine Prüfung wäre z. B. in  
der Richtung anzusetzen, dass  
die Wirtschaftlichkeit der  
eingesetzten Organisations-  
mittel einer Kritik unter-  
worfen wird mit dem Ziel,  
nicht voll ausgelastete  
Organisationsmittel einer  
der Wirtschaftlichkeit ent-  
sprechenden Beanspruchung

zuzuführen, unwirtschaftliche Organisationsmittel aus dem Arbeitsprozess rechtzeitig auszuschliessen und evtl. zu veräussern, um noch einen Sondererlös zu erzielen. Gegebenenfalls ist die Umstellung auf neue Organisationsmittel zu erwägen. Prüfungen über die Zweckmässigkeit von Vordrucken und Formularen ergeben oft überraschende Ergebnisse, die zu beachtlichen Einsparungen und Vereinfachungen führen können.

Die Arbeitsablaufdiagramme für einzelne Geschäftsvorgänge oder bestimmte Arbeitsplätze lassen erkennen, ob in den einzelnen Abteilungen in zeitlicher, qualitativer und quantitativer Hinsicht der Arbeitsablauf den Betriebserfordernissen gerecht wird und ob die erforderlichen Kontrollen eingebaut sind. Das festzustellen obliegt dem Prüfer bei einer auf diese Organisation abgestellten Prüfung.

Praktisch kommt der Revisor bei jeder Revision mehr oder weniger mit der Betriebsorganisation in Berührung: bei Prüfungen im Kontokorrent mit der Buchführungsorganisation und dem Buchführungssystem, bei Lohnbüroprüfungen mit der Organisation der Lohnverrechnung usw. Die Zweckmässigkeit der Organisationsmittel zu beurteilen, dürfte damit als besondere Aufgabe des Prüfers gewertet werden.

Ausserdem darf nicht übersehen werden, dass auch zu viel organisiert wird, und dass daher eine Einzelprüfung bestimmter Organisationsmittel sinnvoll sein kann. Leider werden strenge Wirtschaftlichkeitsmassstäbe oftmals nicht bereits bei der Beschaffung der Organisationsmittel angelegt, sondern erst dann, wenn die wirtschaftliche Lage des Betriebes dazu zwingt.

Der vorstehend erläuterte Teil der Aufgabengliederung und der nachfolgende Teil über die Sonderaufgaben beinhalten nicht alle Aufgaben, die an eine Revisionsabteilung gestellt werden können. So sind z. B. von den internen

Prüfern auch Aufgaben statistischer Art zu erfüllen, so etwa bei der Prüfung, Aufbereitung und Zusammenstellung von Produktions-, Lager- und Umsatzstatistiken. Da diese von den einzelnen Betriebsteilen aufgestellt werden, denen meistens der Überblick und die Gesamtzielsetzung fehlt, müssen die Statistiken in einen entsprechenden Zusammenhang gebracht, geprüft und evtl. berichtigt, kommentiert und in dieser neuen Form der Geschäftsleitung vorgelegt werden. Diese Arbeiten sind auch darum so wichtig (und gehören zur Überwachungsfunktion der Revisionsabteilung), weil die einzelnen Abteilungen aus ihrer Sicht die Aufstellungen und Statistiken nach eigenen Abteilungsgrundsätzen vornehmen. Die Überwachung und Kontrolle setzt deshalb zweckmässigerweise schon bei diesen Abteilungen ein und verhindert damit sowohl Doppelarbeiten als auch Überschneidungen oder grundsätzliche Fehler.

b) Sonderprüfungen (Sonderaufgaben für die interne Revision)

Prüfungsgebiet sind alle betriebswirtschaftlichen Bereiche des Unternehmens

- 1) Prüfung bestehender Verträge,
- 2) Mitwirkung bei Vertragsabschlüssen,
- 3) Erstellung von Gutachten,
- 4) Mitwirkung bei der Einführung rationeller Arbeitsmethoden in den kaufmännischen Verwaltungsabteilungen,
- 5) Prüfungen zur Entlastung der Abschlussprüfer bei Aktiengesellschaften und
- 6) Sonstige Sonderaufgaben.

### 3) Einzeldarstellung von Sonderaufgaben der internen Revision

Zu dem Prüfungsgebiet, das von der Revisionsabteilung erfasst wird, gehört auch die Bearbeitung von Aufgaben, die besonderen Aufträgen der Unternehmensleitung entspringen. Die Geschäftsführung ist daran sehr interessiert, dass sie nicht nur über die wichtigsten betrieblichen Vorgänge unterrichtet wird, sondern auch daran, dass sie z. B. bei ihren Verhandlungen oder weitreichenden Entschlüssen von einer verantwortungsbewussten Revisionsabteilung durch fachliche Beratung und Prüfung assistiert wird. Die Revisionsabteilung muss sich also vorher schon das Vertrauen der Geschäftsleitung erworben und es gestärkt haben. Das um so mehr, als sie zu den Stabstellen eines Betriebes gerechnet wird.<sup>1)</sup> Aus dem begründeten Vertrauensverhältnis und der unmittelbaren Unterstellung der RA unter die oberste Unternehmensführung erwachsen Prüfungsaufträge, deren Art und Ausführung evtl. auch zu einer Unterbrechung bzw. zur Zurückstellung der im Augenblick vielleicht weniger wichtigen laufenden Revisionsarbeiten zwingen. Es ist auch nicht ausgeschlossen, dass ein Revisor zwei, drei oder mehr Prüfungsaufträge gleichzeitig zu bearbeiten hat. Von seiner Wendigkeit und seinem Geschick hängt es ab, dass sie alle termingemäss abgeschlossen vorgelegt werden.

Mit einer zusammengedrängten Einführung in einige Sonderaufgaben soll dieses Prüfungsfeld ungefähr abgesteckt werden, das sich grundsätzlich jeder exakten Abgrenzung entzieht. Man kann also feststellen, dass an die Revisionsabteilung Aufgaben herangetragen werden, die von der Geschäftsführung besonders hoch eingeschätzt werden und die

---

1) Vgl. Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft, "Unternehmungsorganisation, Aufgaben und Abteilungsgliederung in der industriellen Unternehmung" 1954, Seite 113 ff.

zugleich die Bedeutung der internen Revision zu unterstreichen vermögen. Schliesslich ist hieraus auch zu ersehen, dass der unternehmenseigenen Revisionsabteilung ein beachtlicher indirekter Einfluss bei den Entscheidungen der Geschäftsleitung zufällt. Diese Tätigkeit entzieht sich jedoch jeder wirtschaftlichen Messbarkeit.

#### a) Prüfung bestehender Verträge

An zwei Beispielen soll versucht werden, Vertragsprüfungen zu erläutern:

##### aa) Versicherungsverträge

Bei Versicherungsverträgen besteht die Möglichkeit, dass versicherungswürdige Risiken zum Schaden des Betriebes doppelt oder überhaupt nicht versicherungsmässig abgedeckt sind. Das kann dadurch hervorgerufen sein, dass bei Bestehen mehrerer Versicherungsverträge die Annahme, dass ein bestimmtes Risiko noch nicht oder schon abgedeckt ist, nicht zutrifft. Häufiger kommt es jedoch vor, dass Risiken versicherungsmässig nicht abgedeckt sind. Dieser Mangel wird meist erst dann offenbar, wenn infolge eintretender Schadensfälle rechtlich begründete Ansprüche gegen den Betrieb gestellt werden, die nicht gedeckt sind und daher dem Unternehmen beträchtliche Verluste verursachen.

Bei einer solchen Prüfung empfiehlt es sich, anhand einer Gegenüberstellung der möglichen Schäden und der bestehenden Versicherungsverträge die Stellen abzutasten, die noch versicherungsfähig und versicherungswürdige Risiken aufweisen. Hierbei wäre zweckmässigerweise die mögliche Schadensquote versicherungsmathematisch zu ermitteln und mit den Aufwendungen für die Versicherungsprämie zu vergleichen.

Eine andere mögliche Verlustquelle besteht in der Überdeckung oder Unterdeckung von Risiken, die vielleicht aus einer falschen Bewertung herrühren können. Z. B. können gegen Feuer versicherte Vorräte infolge falscher Bewertung zu niedrig oder zu hoch versichert sein, was sich auf die

Höhe der Versicherungsprämie auswirkt. Oder es sind beachtliche Bestandsveränderungen nicht dem Versicherer gemeldet worden, so dass dieser nicht rechtzeitig die Versicherung durch Nachtrag entsprechend umstellen konnte. Hier eröffnet sich dem Prüfer ein weiteres Betätigungsfeld, indem er festzustellen hat, ob eine Über- oder Unterversicherung vorliegt und auf welche Ursachen diese zurückzuführen ist. Da auch hier Unterschlagungsmöglichkeiten bestehen, hat der Prüfer sein Augenmerk besonders auf schwache Stellen zu richten.

Neben dieser materiellen Prüfung darf nicht übersehen werden, dass auch formelle Prüfungen vorzunehmen sind. Hierunter fallen z. B. Nachprüfungen über die Höhe der Versicherungsprämien anhand der gültigen Tarife, die Abführung der Versicherungsprämien unter Berücksichtigung richtiger Belegkontierung, die Prüfung der Originalität der Buchungsbelege (Prämien-Nota), die Prüfung der Rückzahlung überzahlter Prämien - weil vielleicht der Versicherungsvertrag abgelaufen ist oder aus anderen Gründen Rückzahlungen erfolgen - die Prüfung der eingetretenen Versicherungsfälle und deren Ausgleich unter Heranziehung des abgeschlossenen Versicherungsvertrages und die Gegenüberstellung der entschädigten Versicherungsfälle mit den Prämienzahlungen eines abgegrenzten Zeitraumes usw.

Bei diesen Prüfungen werden meist Fehlerquellen gefunden, die sich in beachtlichen Verlusten niederschlagen können. Vom Prüfer wird verlangt, dass er sich mit der Materie und deren rechtlichen Problemen bis in die feinsten Einzelheiten auseinandersetzt und vertraut macht (siehe auch die Bemerkungen zur Spezialisierung auf Seite 99 ). Durch Abstellung der erkannten Fehler - und Verlustquellen lassen sich Ausgaben und Verluste vermeiden, die die Kostenrechnung sehr belasten können. Die Beanstandungen können auch dazu führen, dass Versicherungsverträge berichtigt, ergänzt oder neu gefasst werden müssen. Um die Bedeutung einer solchen Prüfung zu unterstreichen, sei vermerkt, dass Grossbetriebe eigene Versicherungsabteilungen unterhalten, die nur mit der Versicherung der Betriebsrisiken beauftragt sind. Eine Versicherungsvertragsprüfung

kann daher sehr umfangreich ausfallen.

#### ab) Stromlieferungsverträge

Unsere Grossindustrie ist auf den Bezug von elektrischer Energie zur Herstellung der Erzeugnisse angewiesen, da etwa 99 % aller Maschinen und Aggregate durch Elektromotoren angetrieben werden. Die Industrie ist also der Grossabnehmer von Kraftstrom. Als Grossverbraucher werden der Industrie daher von den Elektrizitätswerken bei der Abnahme von festgelegten Mindestmengen und deren Überschreitung bestimmte Vergünstigungen - Mengenrabatte - eingeräumt. Als Folge von wirtschaftlichen Veränderungen besteht immer die Möglichkeit, dass sich die in den gültigen Verträgen festgelegten Preise für den Strombezug ungünstig für den Betrieb auswirken können. So kann z. B. bei Kraftstrombezug aus Kohlekraftwerken eine Änderung des Kohlenpreises auch eine entsprechende Änderung des Strompreises auslösen, insbesondere dann, wenn eine Kohlenpreis - Gleitklausel im Vertrag festgelegt ist. Mit der vergleichsweisen Heranziehung von Abnahmediagrammen, Preisbewegungsstatistiken mehrerer Jahre und Preisvereinbarungen befreundeter Werke lässt sich nachprüfen, in welchem Grade Preisänderungen auf die Kostenelemente der Kraftwerke wirken und welche Schlüsse sich auf die Auswirkungen bei den gegenwärtigen Preisen ergeben können. Diese Prüfungsergebnisse können ausgezeichnete Verhandlungsunterlagen abgeben.

Grundsätzlich sind alle Chancen zur Entlastung der Kostenrechnung auszunützen, insbesondere ist auch zu untersuchen, ob sich nicht andere Möglichkeiten eines verbilligten Strombezuges bieten. Zeigt das Prüfungsergebnis, dass sich Veränderungen zu Ungunsten des Betriebes ergeben haben, so ist zumindest anzustreben, dass in neuen Verhandlungen eine Besserstellung erreicht wird. Manche als aussichtslos angesehene Verhandlung hat doch Erfolge gezeigt, die nicht erwartet worden waren. Es ist ausserdem zu beachten, dass festgestellte und bisher nicht erkannte kaufmännische und juristische Nachteile (versteckte Klauseln) im Prüfungsbericht festgehalten und ggf. an Beispielen erläutert

werden, damit auch hier bei Verhandlungen von vornherein Benachteiligungen vermieden werden.

b) Mitwirkung bei Vertragsabschlüssen

Schon Fleischmann schliesst sich 1926 folgender Auffassung an:

"Die Kontroll- und Revisionsabteilung dient einerseits dem Zweck der Überwachung der eigentlichen Geschäftsorganisation, andererseits der Aufgabe der Beratung des Verwaltungskörpers!"<sup>1)</sup>

Dieser Auffassung und Forderung widmet er in seinen sonst sehr umfangreichen revisionstechnischen Ausführungen wenig Raum. Die betriebswirtschaftliche Funktion der Beratung ist m. E. wichtig und ist dann von grossem Wert, wenn z. B. Verträge abgeschlossen werden, die das Eigenleben der Unternehmung technisch, kaufmännisch und juristisch entscheidend beeinflussen. So ist es oft vorteilhaft, wenn Vorausrechnungen angestellt werden, die die Wirkung eines Vertrages z. B. auf die Kostenrechnung oder die

Bilanzierung zu veranschaulichen suchen. Vielfach werden durch besondere Untersuchungen kostenerhöhende oder kostensenkende Folgen bestimmter Vertragsklauseln herausgestellt. Diese Untersuchungen, zusammengefasst in Berichtsform, geben dann die Grundlagen für beabsichtigte Verhandlungen ab. Die Verhandlungsbasis wird also durch einwandfreies Beweismaterial günstig beeinflusst. Das Beweismaterial zu erarbeiten und zusammenzustellen wird seitens der Geschäftsleitung der Revisionsabteilung als besondere Aufgabe zugewiesen.

Die Mitwirkung der Revisionsabteilung beschränkt sich jedoch nicht allein auf die Voruntersuchungen und deren Ergebnisse. Die Revisoren werden oftmals unmittelbar zu den Verhandlungen selbst herangezogen, um vom Revisionsstandpunkt aus ihre Ansichten darzulegen oder auch, um die Verhandlungen in bestimmte Bahnen zu lenken.

---

1) Fleischmann, a. a. O. Seite 229

Schliesslich darf nicht unbeachtet gelassen werden, dass die Spanne zwischen abschliessender Formulierung und späterer Unterzeichnung des Vertrages dazu benützt werden kann, die Bedingungen nochmals einer kritischen Prüfung zu unterziehen. Die Ergebnisse solcher Prüfungen, falls sie positiv ausfallen, gewähren einen relativ hohen Sicherheitsgrad für die eigene Vertragspartei.

Die Mitarbeit der Revisionsabteilung bei Vertragsabschlüssen hat die Fernwirkung, dass Verträge eine relativ lange Gültigkeitsdauer haben können, während andererseits die Gefahr besteht, dass die Verträge früher als gewöhnlich gekündigt werden mit dem Ziel, den ungünstig gewordenen Vertrag entsprechend neu zu gestalten. Dass dadurch neue Kosten (Personalkosten, Gebühren, Notariatskosten usw.) entstehen, braucht nicht erst hervorgehoben zu werden. Vorbeugen heisst hier künftige Kosten einsparen, d. h., eine vorsichtige beratende Mitwirkung der Revisionsabteilung wird auch hier zum Erfolgsfaktor für die Betriebswirtschaft.

#### c) Die Erstellung von Gutachten

H. Post und K. Wöhl bemerken zu der Gutachtertätigkeit der Wirtschaftsprüfer:<sup>1)</sup>

"Wirtschaftliche Gutachtertätigkeit in irgendeiner Form, und sei es als ständiger Berater, nimmt im allgemeinen mit den breitesten Raum in der Praxis der Mehrzahl der vereidigten Buchprüfer und auch der Wirtschaftsprüfer ein."

Solches lässt sich in der Regel auch von der internen Revision im Rahmen ihrer Aufgaben gegenüber der Geschäftsleitung sagen. Ihr ist für eine "Gutachtertätigkeit" jedoch eine verhältnismässig enge Grenze gesetzt, denn sie wird meistens innerbetriebliche Problemstellungen betreffen, z. B. bei der Finanzierung grösserer Erweiterungsvorhaben. Dessen ungeachtet wird ihr die Aufgabe zugewiesen, beratend und begutachtend tätig zu werden. Gutachten für Gerichte oder Behörden kommen für sie sowieso nicht in Frage, da sie hierzu nicht autorisiert ist. Die

---

1) H. Post und K. Wöhl, "Das Wirtschaftliche Gutachten", 1950, München, Seite 25

Geschäftsleitung wird sich aber der betrieblichen Gutachtertätigkeit um so lieber bedienen, wenn sie weiss, dass fachlich gut ausgebildete und erfahrene Prüfer, die sich bereits früher bei der Lösung ähnlicher Aufgaben bestens bewährt haben, das Gutachten erstellen. Es sind im Leben einer Unternehmung weitreichende wirtschaftliche Entschlüsse zu fassen, die zuvor einer fachlichen Begutachtung bedürfen. Die Anfertigung von Gutachten kann auch unternehmensfremden Fachkräften, etwa Wirtschaftsprüfern, überlassen werden. Das geschieht meistens dann, wenn z. B. eine ständige Beratung durch einen Wirtschaftsprüfer erfolgt und eine Revisionsabteilung nicht eingerichtet ist.

Gelegentlich findet man in Grossunternehmen auch einen Mitarbeiterstab unter der Bezeichnung "wissenschaftlicher Beirat". Diesem fällt die Aufgabe der wissenschaftlichen Untersuchung betriebswirtschaftlich notwendiger Aktionen bereits vor ihrer Ausführung zu (z. B. bei grossangelegten vertriebspolitischen Massnahmen). Er hat die Aktionen zu begründen und zu unterstützen oder kritischen Bedenken Geltung zu verschaffen. Der "wissenschaftliche Beirat" hat also auch beratende und gutachtliche Aufgaben zu erfüllen. Die Institution "wissenschaftlicher Beirat" dürfte die Herausnahme und Erweiterung eines Teilgebietes aus dem Kreis der Aufgaben sein, die der internen Revision zugewiesen sind; aber auch die andere Auffassung ist nicht unbegründet, wissenschaftliche Untersuchungen und Beratungen gehörten zu dem Aufgabenkreis der Revisionsabteilung. Hierzu ist grundsätzlich zu sagen, dass die Zuweisung und die Aufteilung der Aufgabenbereiche für die Revisionsabteilung der übergeordneten Unternehmensleitung überlassen bleiben muss. Sie wird die Dringlichkeit betriebswirtschaftlicher Erfordernisse nicht ausser acht lassen. In zweiter Linie ist die Aufgabenzuteilung von der Grösse, dem Aufbau und der Zusammensetzung der Fachkräfte in der Revisionsabteilung abhängig. Es würden sich wahrscheinlich auch entsprechend der Branche oder verschiedenen Unternehmen mehr oder weniger grosse Abweichungen in den Arbeitsbereichen herausstellen,

könnte man solche Vergleiche ziehen. Leider ist es heute noch nicht möglich, Unterlagen zu Vergleichen und genauen Analysen zu bekommen.

d) Die Mitwirkung bei der Einführung rationeller Arbeitsmethoden in den kaufmännischen Verwaltungsabteilungen.

Wir dürfen hier auf die Ausführungen im nächsten Abschnitt (V. Die Auswertung, Seite 136 dieser Abhandlung) verweisen. Allgemein erwähnenswert ist bei der Lösung dieser Sonderaufgabe die Mitwirkung der Revisionsabteilung in der Weise, dass sie zu prüfen hat, ob z. B. die Anschaffung vollautomatischer Büromaschinen den betrieblichen Erfordernissen angepasst und damit auch vom Kostenstandpunkt aus gerechtfertigt ist. Unerlässlich sind hierfür Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen unter Hinzuziehung möglichst aller wirtschaftlichen Seiten, wie Preis, Finanzierung, Vollaussnutzung der Anlage, Lebensdauer, Stand der Technik, Restnutzungsdauer der vorhandenen alten Maschinen bzw. Einrichtung und deren anderweitige Verwendungsmöglichkeiten (Verkauf), kommende Geschäftslage usw.

e) Prüfungen zur Entlastung der Abschlussprüfer bei Aktiengesellschaften

Hier soll die Frage aufgeworfen werden, ob und wieweit die interne Revision befugt und in der Lage ist, durch ihre Prüfungen die Arbeit der Wirtschaftsprüfer bei der Prüfung des Jahresabschlusses wirksam zu entlasten.

Gemäss dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 § 137/I "dürfen als Abschlussprüfer nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewählt oder bestellt werden."

§ 137/II bestimmt weiter, "dass Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrates sowie Angestellte der Gesellschaft als Prüfer weder gewählt noch bestellt werden dürfen. Gleiches gilt für die Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte einer anderen Gesellschaft, die von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig ist oder sie

beherrscht, sowie für Personen, auf deren Geschäftsführung eine dieser Gesellschaften massgebenden Einfluss hat."

Mit diesen Gesetzesbestimmungen soll verhindert werden, dass auf den Abschlussprüfer Einfluss genommen werden kann. Denn es wäre denkbar - und ist auch vorgekommen<sup>1)</sup> - dass das Ergebnis einer Pflichtprüfung nicht so dargestellt wird, wie es tatsächlich ist, weil der Abschlussprüfer aus einem bestehenden Abhängigkeitsverhältnis (§ 137 AGes.) heraus beeinflusst wurde. Zum Wohle der Gesellschaft und im Interesse der Gläubiger wurden daher diese Bestimmungen in das Gesetz aufgenommen. Danach ist also eindeutig herausgestellt, dass Angehörige der Gesellschaft - somit auch die Revisoren der unternehmenseigenen Revision - nicht befugt sind, Abschlussprüfungen vorzunehmen. Noch vor der Aktienrechtsnovelle von 1931 konnten Bilanzen durch betriebszugehörige Revisoren geprüft werden. Heute bleiben diese Abschlussprüfungen allein den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorbehalten. Das Gesetz enthält aber keine Bestimmung, wonach es nicht erlaubt wäre, die Prüfung des Abschlusses durch unternehmenseigene Revisionsorgane vorzubereiten. Auch ist durchaus die Möglichkeit offengelassen worden, dass sich der Abschlussprüfer der Mitarbeit und Hilfe betrieblicher Revisoren bedienen kann.

Der Umfang der Jahresabschlussprüfung bei Aktiengesellschaften ist durch § 135/I des Aktiengesetzes festgelegt. "Der Jahresabschluss ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluss erläutert, durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Abschlussprüfer) zu prüfen, bevor er dem Aufsichtsrat vorgelegt wird." Hier tritt hinzu, dass der Abschlussprüfer gegenüber dem Vorstand ein Auskunftsrecht gemäss § 138 des AGes. hat, wonach bestimmt ist, dass er vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise verlangen kann, um der sorg-

---

1) H. Gottschalk, Die Lehren aus den Aktienskandalen der Nachkriegszeit, 1934, Frankfurt, Seite 28 u. 30

fältigen Erfüllung seiner Prüfungspflicht zu genügen. Der Vorstand hat den Abschlussprüfern zu gestatten, die Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Vermögensgegenstände, namentlich die Gesellschaftskasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren, zu prüfen. Dem Auskunftsrecht der Abschlussprüfer steht also entsprechend eine Auskunftspflicht des Vorstandes gegenüber.

Die Auskunftspflicht des Vorstandes sowie die Pflicht, den Abschlussprüfern die Prüfung der Gesellschaftskasse und der Bestände an Wertpapieren und Waren zu gestatten, setzt voraus, dass der Vorstand seinerseits Vorkehrungen getroffen hat, die ihm eine sachgemässe Auskunftserteilung ermöglichen. So wird der Vorstand dafür sorgen, dass ihm alle für die Aufstellung des Jahresabschlusses erforderlichen und gesetzlich vorgeschriebenen Aufnahmen, Zusammenstellungen und Nachweise formell und materiell geprüft vorgelegt werden, damit er in die Lage versetzt wird, seiner Sorgfaltspflicht (§ 84 AGes.) nachzukommen und sachgemässe Auskunft erteilen zu können.

Der Vorstand kann sich dazu der internen Revision bedienen, die sämtliche Vorarbeiten im Hinblick auf den Jahresabschluss zu leiten und verantwortlich zu prüfen hätte. Abgesehen davon, dass infolge der laufend von der Revisionsabteilung vorgenommenen Prüfungen die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung gewährleistet sein sollte, müssen die besonderen Arbeiten für die Aufstellung des Jahresabschlusses sorgfältigen Prüfungen unterzogen werden. Zu diesen Aufgaben gehören in der Regel

- A. die Vorbereitung und Überwachung der Inventuraufnahmen für das Vorrats- und Anlagevermögen,
- B. die Anleitung zur Durchführung und die Prüfung der aktienrechtlichen Bewertung,
- C. die Prüfung der Kasse, der Bank- und Postscheckguthaben, der Scheck- und Wechselbestände und
- D. die sonstige Hilfestellung für die Abschluss-

prüfer.<sup>1)</sup>

Die Aufstellung der Bilanz sollte entsprechend ihrem Aufgabenfeld und ihrer Zwecksetzung als Überwachungsorgan nicht zu den Aufgaben der internen Revision gehören. Dafür ist die Bilanzierungsabteilung oder, wenn eine solche nicht existiert, die Finanzbuchhaltung zuständig. Die Prüfung der einzelnen Posten der Bilanz muss von den Abschlussprüfern vorgenommen werden, und zwar auch dann, wenn die Revisionsabteilung dieselben bereits vorgeprüft hat. Dagegen werden sich Prüfungen hinsichtlich Bestände- aufnahmen und Beständebewertung durch die Abschlussprüfer nur auf ausgewählte Stichproben zu erstrecken brauchen, wenn es sich herausstellt, dass die Vorprüfung der internen Revision so gut war, dass Mängel irgendwelcher Art nicht mehr gefunden werden. Hierbei kann also der Zeitaufwand der externen Prüfung verkürzt werden.

Mit der obigen Formulierung " Hilfestellung" soll zum Ausdruck gebracht werden, dass der Abschlussprüfer die Hilfestellung der Revisionsabteilung für seine Zwecke auswerten kann, aber nicht muss. Gewöhnlich zieht der Abschlussprüfer vorliegende Prüfungsberichte und

---

1) Die während des Jahres durchgeführten Prüfungen - nachgewiesen durch die jeweiligen Prüfungsberichte - auf den Sachgebieten, wie sie auf den Seiten 107 bis 122 aufgeführt sind, stellen eine wirkungsvolle Entlastung für die Abschlussprüfer dar, wenn sie daraus zu der Überzeugung gelangen, dass die Prüfungen unter Anwendung strenger Maßstäbe nach betriebswirtschaftlichen und gesetzlich festgelegten Grundsätzen vorgenommen wurden, und wenn die Prüfungen der Abschlussprüfer auf diesen vorgeprüften Sachgebieten ohne negatives Ergebnis blieben. Auf die wirtschaftliche Seite und die Vor- und Nachteile der internen Revision ist bereits auf Seite 22 ff und in dem Kapitel über " die Bewertungsfrage der unternehmenseigenen Revisionsabteilung" auf Seite 80 hingewiesen worden.

Eine unmittelbare Hilfestellung der internen Revisoren beschränkt sich auf Auskünfte zu den Feststellungen des Abschlussprüfers, die dieser verlangt. In diesem Fall gehören die Revisoren der Revisionsabteilung, zu dem Kreis der auskunftsverpflichteten Personen, soweit sie dazu vom Vorstand ermächtigt sind.

Protokolle zur Fundierung seiner Ergebnisse heran. Die gesammelten Prüfungsberichte geben dem Abschlussprüfer einen Einblick in die betrieblichen Verhältnisse, gewähren vor allem Einsicht in die Prüfungen hinsichtlich einer ordnungsmässigen Rechnungslegung, die wiederum den Abschlussprüfer in der Gewissheit bestärken sollen, dass vom Vorstand alles für eine sorgfältige Geschäftsführung getan wurde.

Damit wird die eingangs gestellte Frage zu Gunsten der internen Revision insoweit beantwortet, als sie innerbetrieblich befugt (durch Auftrag der Geschäftsleitung) und in der Lage ist, durch ihre Prüfungen die Arbeit der Wirtschaftsprüfung bei der Revision des Jahresabschlusses zu entlasten.

Praktisch gesehen dienen alle Prüfungen der internen Revision - auch die laufenden Prüfungen während des Jahres (Siehe Prüfungsübersicht auf Seite 107<sup>ff</sup>) - mittelbar oder unmittelbar der Entlastung der Abschlussprüfer, weil dadurch erreicht wird, dass das Betriebsgeschehen entsprechend den betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen und gesetzlichen Bestimmungen ordnungsgemäss abläuft. Umfangreiche Prüfungen am Ende eines Geschäftsjahres werden infolge der Entlastung der Abschlussprüfer wesentlich reduziert. Würden ernsthafte Mängel nicht schon von der Revisionsabteilung aufgedeckt und beseitigt, so könnte das der Anlass zu wiederholten Beanstandungen und Prüfungen der Abschlussprüfer sein.

Durch die Prüfungen zur Entlastung der Abschlussprüfer wird also ausser dem bereits genannten erreicht:

Die Abkürzung der Abschlussprüfung führt zur Einsparung von Kosten.

Die Erkenntnisse, die gewonnen werden, bleiben im eigenen Betrieb und können für die Betriebs-rationalisierung ausgewertet werden.

#### f) Sonstige Sonderaufgaben

Unter den Bereich der sonstigen Sonderaufgaben fallen

alle diejenigen, die nicht unter den allgemeinen Aufgaben und in den vorerwähnten Punkten a) bis e) ausdrücklich genannt sind. In der Hauptsache dürften hierunter die Prüfungen doloser Handlungen fallen, soweit sie das Betriebsgeschehen und den verwaltungsmässigen Ablauf der Organisation betreffen, sich auf finanzwirtschaftlichem Gebiet abspielen oder unmittelbar gegen Mitarbeiter gerichtet sind. Auch Kreditwürdigkeitsprüfungen und Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen dürfen nicht unerwähnt bleiben.

Manchmal führt ein kleiner Fehler, dem man nachspürt, zur Aufdeckung schwerwiegender Misstände. Es hat sich in der Praxis auch als zweckvoll erwiesen, dass bei grösseren Unregelmässigkeiten betriebsfremde Prüfer herangezogen werden, damit die künftige Arbeit der internen Revision nicht nachteilig beeinflusst wird. Die soziologische Struktur der Arbeitnehmer und Behandlung des Menschen im Betrieb weisen auf ernsthafte Probleme hin, die hier nur angedeutet werden können.

Die Darstellung der Sonderaufgaben ist keineswegs erschöpfend. Sie sollte aber einen Einblick vermitteln in das umfangreiche Gebiet der "Sonderaufgaben" und deren Bedeutung für den Betriebsablauf.

## V. Die Auswertung

### 1) Die Auswertung der Prüfungsergebnisse im Hinblick auf eine rationelle Betriebsgestaltung

So wie in einem modernen Staat Legislative und Exekutive gegenseitig unabhängigen Staatsorganen übertragen sind, so ist es für einen modernen Grossbetrieb undenkbar, dass prüfende und ausführende Funktionen in einer Hand vereinigt liegen. Prüfung und Beratung im Betrieb sind streng zu trennen von der Ausführung dessen, was Gegenstand von Prüfung und Beratung war. An diesem Grundgedanken sind die Aufgaben einer Revisionsabteilung und die einer Organisationsabteilung orientiert. Sind uns nun Wesen, Aufgaben und Ziele der internen Revisionsabteilung vertraut geworden, erhebt sich die Frage nach der Abteilung, die für die Ausführung der Vorschläge zuständig sein soll, und welche Beziehungen zwischen dieser und der Revisionsabteilung bestehen. Nach unseren Voraussetzungen ist für die Betriebsorganisation bzw. für die Rationalisierung sowie für die Auswertung der Verbesserungsvorschläge aus den Prüfungsberichten der Revisionsabteilung allein die Organisationsabteilung zuständig.

Das Bestehen einer Abteilung für Organisation wirft nun die Frage auf, warum sich die interne Revision nicht auf ihr prüferisches Arbeitsgebiet beschränkt und jede Einflussnahme auf die Arbeit der Organisationsabteilung (im Wege der Beratung oder durch die Verbesserungsvorschläge) unterlässt, da doch der Organisationsabteilung in erster Linie die Aufgaben der rationellen Betriebsgestaltung der Betriebsorganisation allein verantwortlich zugewiesen sind. Man darf hierbei nicht übersehen, dass z. B. für die Vornahme der betriebswirtschaftlichen Organisationsprüfung auch die Organisationsabteilung selbst vorgeschlagen wurde. So nannte Mechler<sup>1)</sup> als prüfungsberechtigtes Organ

---

1) H. Mechler, a. a. O. Seite 20, 23

gleichberechtigt neben ausserbetrieblichen Revisionsorganen die betriebliche Org. Abtlg. Er begründet das damit, dass ja diese Abteilung aus ihrem Aufgabenbereich heraus dazu am geeignetsten sei, und erläuterte die Arbeitsweise, nach der die prüfungsberechtigte Abteilung verfahren sollte. Mechler legte in seinem Buch aber die Betonung auf die Organisationsprüfung, ein Aufgabengebiet, das, wie wir sahen, eines von mehreren bedeutungsvollen Aufgabenrichtungen der Revisionsabteilung darstellte. Und Fechtner<sup>1)</sup> hebt in seinem "Leitfaden für Organisation und Revision" beide Fachgebiete (Revision und Organisation) als gleichwertig hervor unter Beachtung des Tatbestandes, wonach Prüfungen gleich welcher Art ja doch immer die Organisation (der Buchhaltung, des Zahlungsverkehrs usw.) und somit auch Organisationsprobleme berühren, so dass man zu der Auffassung gelangen könnte, beide Fachgebiete liessen sich gut vereinen. Auch der Begriff des "organisierenden Prüfers" von Gerstner<sup>2)</sup> lässt eine Verbindung von Revision und Organisation nicht ausgeschlossen erscheinen. Trotzdem bleibt unsere Fragestellung noch immer unbeantwortet, denn es ist möglich, dass die Berührungspunkte bzw. das Ineinandergreifen zweier Aufgabengebiete verschiedengearteter Abteilungen schliesslich das Gegenteil von dem bewirken können, was angestrebt wurde: Unwirtschaftlichkeit infolge von Kompetenzunklarheiten und Vernachlässigung bestimmter Aufgabengebiete. Zur Klärung der Frage ist erforderlich, das Verhältnis der Revisionsabteilung zur Organisationsabteilung herauszustellen.

a) beziehungen zwischen Revision und Organisation

Betriebswirtschaftlich stellen beide Abteilungen in sich geschlossene Einheiten mit eigenen Aufgaben dar.

---

1) K. Fechtner, Leitfaden für Organisation und Revision, 1951, Essen, Seite 12/13

2) F. Gerstner, a. a. O. Seite 101

Anders gesagt, die Revisionsabteilung hat prüferische Aufgaben, die Org. Abtlg. dagegen hat das Organisieren, Einordnen und Kombinieren nach wirtschaftlich - rationalen Grundsätzen zur Aufgabe. Hiernach bestehen ihre Aufgaben auch in der Anpassung und Verbesserung der Betriebsorganisation an veränderte wirtschaftliche Tatbestände und in der Änderung bzw. Abschaffung von Organisationsmethoden, die sich nicht bewährt haben. Wenn man festhält, dass jede Betriebswirtschaft eine Organisation ist, d. h. eine sinnvolle technische und wirtschaftliche Kombination von Arbeit und Kapital im weitesten Sinne, und dass jede Organisation in sich den Drang zur Erhaltung und damit zur Verbesserung des Gegebenen tragen muss, so liegt darin ein dynamisches Moment zur Rationalisierung begründet. Die sinnvolle Kombination zu erhalten bedeutet für die Organisationsabteilung ein dauerndes Suchen nach besseren Formen, ein Verbessern der organisatorischen Grundlagen. Diese Tätigkeit immer wieder anzuregen und durch neue Gedanken in Fluss zu halten, dazu ist in der Tat keine Abteilung besser geeignet als die Revisionsabteilung. Sie bemerkt bei ihren Prüfungen am ehesten organisatorische Mängel und kann infolge ihrer die Gesamtorganisation überblickenden Stellung die Wirkung solcher Mängel am leichtesten erkennen, ermessen und beeinflussen.

Im industriellen Grossbetrieb ist heute eine enge Wechselbeziehung festzustellen zwischen kaufmännischer Revision und Organisation. Damit soll jedoch nicht eine etwaige Zusammenlegung beider Abteilungen befürwortet werden. Wenn auch zugegeben werden muss, dass kaufmännische Prüfungen fast immer auch bestimmte Organisationsmethoden und Organisationsmittel berühren, so ist m. E. nicht der Forderung nach Zusammenlegung beider Abteilungen, die Fleischmann schon vor 30 Jahren gefordert hatte, nachzugeben. Bei näherer Betrachtung der Aufgaben der Org. Abtlg. zeigt es sich nämlich, dass diese grundsätzlich von ganz anderen Voraussetzungen ausgehen, überaus umfangreich sind und weit über die Grenzen einer nur mit Prüfungen

beauftragten Abteilung hinausgehen. Mit solchen betriebswirtschaftlichen Aufgaben darf eine Revisionsabteilung niemals belastet werden, sollen nicht die wesentlichen Vorzüge einer unternehmenseigenen Revision und ihre Leistungsfähigkeit in Frage gestellt werden.

Wie bereits gesagt, wird vom internen Revisor die genaue Kenntnis der Betriebsorganisation verlangt. Darüber hinaus müssen ihm die neuesten Organisationseinrichtungen und Veränderungen derselben Organisation sofort bekannt gegeben werden, damit seine Prüfungen am neuesten Stand orientiert sind. Von seiner Seite her kann sich die Prüfungstätigkeit erst unter den oben genannten Voraussetzungen in einem Verbesserungsvorschlag produktiv auswirken, d. h., sein Vorschlag kann nach der Verwirklichung durch die Organisationsabteilung dem Betrieb den beabsichtigten Erfolg einbringen. Blicke sein Bericht ohne diesen Vorschlag, so würden die geprüften Abteilungen durch die Kritik dazu aufgefordert werden, später selbst zu verbessernden Massnahmen unter Einschaltung der Org. Abtlg. zu greifen. Hier wird also ganz eindeutig klar, dass die Revisionsabteilung unmittelbar anregendes bzw. anleitendes Organ, keinesfalls aber ausführendes sein darf, damit sie nicht ihre eigentlichen Aufgaben vernachlässigt. Die Org. Abtlg. ist die geeignete Stelle im Betrieb, die für die Ausführung der vorgeschlagenen Massnahmen Sorge zu tragen hat. Falls sich die vorliegenden Anregungen noch ausbaufähig erweisen, soll ihr aber die Freiheit gelassen werden, gegebene Vorschläge nach Grundsätzen, die von ihr als rationell erkannt worden sind, weiter auszuarbeiten.

Die Revisionsabteilung darf und kann also keineswegs den Anspruch erheben, mit der Org. Abtlg. zusammengelegt zu werden. Sie soll nicht abhängiges und nicht ausführendes Organ für die Betriebsrationalisierung, sondern gleichsam ihr Herz sein.

Eine zweite wichtige Funktion ist hier noch aufzuzeigen. Werden neue Organisationsmassnahmen in der Form

von Organisationsanweisungen erlassen werden, die die bestehenden Grundsätze verändern oder durch neue ersetzen sollen, ist eine Prüfung derselben in Form einer Stellungnahme durch die interne Revision deshalb empfehlenswert, weil auch von Seiten der Revision ausser der bereits erwähnten positiven Kritik mitunter noch bedeutsame Hinweise und Ergänzungen gegeben werden können.

Das Wechselverhältnis zwischen Revision und Organisation weist jedoch ein einseitiges Merkmal in der Art der gegenseitigen Einflussnahme auf. Keinesfalls darf die Organisationsabteilung die Prüfungsaufgaben der Revisionsabteilung in irgendeine von ihr gewünschte Richtung lenken. Innerhalb der betrieblichen Rangordnung steht sie also unter der internen Revision und kann sogar von dieser im Rahmen ihrer Aufgaben geprüft werden. Umgekehrt ist es der Revisionsabteilung durchaus möglich, innerhalb der ihr zugedachten Kompetenzen ihre Vorschläge mit Zustimmung der Unternehmensleitung der Organisationsabteilung zur Ausführung zuzuleiten.

Im wirklichen Betriebsleben dürfte jedoch diese Unterscheidung nicht so scharf wahrgenommen werden, da ein betriebswirtschaftlich zweckmässiges und verständnisvolles Zusammenarbeiten beider Abteilungen auf dem Gebiet der rationellen Betriebsgestaltung diese Unterschiede zwangsläufig verwischt. Im übrigen sind die Tätigkeitsgebiete doch so unterschiedlich, dass ein Zusammenschluss ausgeschlossen bleibt. Zusammenfassend kann man sagen, dass ein zweckvolles Zusammenarbeiten - aber keine tatsächlich räumliche und funktionale Verschmelzung zu einer kombinierten Abteilung - auf dem Gebiet der rationellen Gestaltung des Betriebes von beiden Abteilungen anzustreben ist, um ein Maximum an Erfolg für den Betrieb zu erreichen.

b) Der Verbesserungsvorschlag als Folge kaufmännischer und organisatorischer Revisionen

Um die Frage: "Wie kommt es zu einem Verbesserungsvorschlag?" beantworten zu können, müssen einzelne

Prüfungsbeispiele herangezogen werden. Denn es ergibt sich, dass nicht bei jeder Prüfung der Verbesserungsvorschlag in Erscheinung zu treten braucht, bzw. dass er überhaupt nicht erforderlich ist. Nehmen wir an, der Kas- senverkehr ist mit allen denkbaren Sicherungen versehen, so werden in der Regel Verbesserungsvorschläge ganz fortfallen, oder sie führen zu dem unerwünschten Zustand der Überorganisation.

Dagegen gibt es kaufmännische Prüfungen, deren Durchführung zugleich eine intensive Prüfung der Organisation bedingt, namentlich dann, wenn solche Revisionen unregelmässig und in grösseren Zeitintervallen vorgenommen werden. K. Fechtner<sup>1)</sup> fordert z. B. :

"Immer wieder muss der Prüfer wie der Organisator eines Betriebes Fragen nach der optimalen Gestaltung der Betriebsstruktur und nach dem harmö- nisch-rationellen Ablauf der Betriebsvorgänge stellen. Er muss auch an Hand dieser ständigen gleichsam "inneren" Fragestellung nach besten Lösungen im Hinblick auf die wechselnden Ver- hältnisse der Unternehmenslage und der Betriebs- aufgaben suchen und hat frühere Lösungen immer noch einmal zu überprüfen!"

Diese Forderung wird mit Recht gestellt. Keine Or- ganisation ist so beschaffen, dass sie auf unbegrenz- te Zeit unverändert beibehalten werden kann. Technischer Fortschritt, wissenschaftliche Erkenntnis und notwen- dige Rationalisierung bewirken ein dauerndes Verän- dern der gegebenen organisatorischen Tatbestände. Was an Betriebsmitteln oder -einrichtungen vor etwa 10 Jahren dem damaligen neuesten Stand entsprach, kann heute viel- leicht als veraltet angesehen und bereits mit weniger Aufwand und grösserer Leistungsfähigkeit wiederbeschafft werden. Genau so verhält es sich mit den internen Organisationsvorschriften, -plänen und -abläufen. Die technischen Veränderungen, die Betriebserweiterungen, die Erschliessung neuer Märkte, die Erhöhung des Exportes,

---

1) K. Fechtner, a. a. O. Seite 4

die Erweiterung des Produktionsprogramms oder Betriebs-einschränkungen ziehen auch immer organisatorische Umstellungen nach sich. Dann werden diese bestehenden Organisationsvorschriften unzulänglich und müssen daher ergänzt werden; oder die ursprüngliche Organisation wurde durch eine Vielzahl von Vorschriften ergänzt, umgearbeitet und auf diese Weise unter Vernachlässigung der Übersichtlichkeit und Klarheit auf dem "neusten Stand" gehalten. Gerade dadurch entstehen Fehlerquellen, die sich auf die Erfolgsrechnung sehr negativ auswirken können. Die unter Wahrung der betrieblichen Erfordernisse durchgeführten Revisionen werden daher in diesen Fällen meistens Vorschläge enthalten, deren organisatorische Auswirkungen den praktischen Anforderungen des Betriebes besser gerecht werden, die dann aber ebenso auf die Verminderung von groben Unregelmässigkeiten im Organisationsablauf und auf die Aufhellung undurchsichtiger oder verworrener Sachverhalte abzielen. Nicht zuletzt soll im betriebswirtschaftlichen Sinne auch ein Verhalten aller Mitarbeiter erreicht werden, das von vornherein Verluste durch Denkfehler oder organisationswidriges Verhalten möglichst ganz ausschliesst.

Während der Prüfung der Verkaufsmethoden und der Verkaufspreise wird z. B. festgestellt, dass bestimmte von der Geschäftsleitung erlassenen Richtlinien zur Einhaltung der Vertriebspolitik oder der Preispolitik von den Vertriebsabteilungen nicht eingehalten wurden. Es entstanden zum Teil beachtliche Preiseinbußen. Im Prüfungsbericht sind nun Vorschläge zu unterbreiten, die die Einhaltung der von der Betriebsleitung geforderten Massnahmen unbedingt sichern. Eine Prüfung - meist eine Intensivprüfung - muss also erst die Grundlagen schaffen und zu Erkenntnissen führen, die als Basis für Verbesserungsvorschläge dienen können. Eine gute Prüfung ist somit Vorbedingung für eine planvolle und erfolgreiche Rationalisierung. Eine gründliche Revision als Voraussetzung für einen Verbesserungsvorschlag, den wir zugleich auch als Rationalisierungsvorschlag ansehen,

muss schon deshalb gefordert werden, um ungenügenden oder mangelhaft ausgedachten Vorschlägen die Grundlage zu entziehen. Die Einführung eines rationellen Arbeitsablaufes zeigt, dass z. B. von einem Formular bis zu 10 und mehr Abteilungen berührt werden und in diesen gegenüber der bisherigen Bearbeitungsmethode beachtliche Veränderungen eintreten können, die sich z. T. nur schwer vorausbewerten lassen. Grundsätzlich lässt sich im Voraus nicht sagen, dass durch eine neue Arbeitsmethode tatsächlich auch bei allen Abteilungen nur Arbeitserleichterungen oder Arbeitseinsparungen eintreten. Eine längere Beobachtungszeit und wiederholte Prüfungen werden die nötige Klarheit schaffen können.

Hier seien noch einige abschliessende Gedanken zur Intensität des Prüfungsumfanges hinzugefügt. Nach Fleischmann<sup>1)</sup> sind Revisionen grundsätzlich in allen kaufmännischen Abteilungen vorgesehen, und zwar sollen diese die gesamte Geschäftsabwicklung lückenlos erfassen. Dieser Gedanke ist einer kurzen Auseinandersetzung wert. U. E. ist es weder Zweck noch Aufgabe einer Revisionsabteilung, die gesamte Geschäftsabwicklung lückenlos zu prüfen. Entweder wäre dazu ein ganzes Heer von Revisoren erforderlich, um diese Arbeit zu bewältigen, und die Kosten hierfür würden sehr kräftig ansteigen, oder aber die Prüfungen würden auf einem Niveau stehen, das einer fachgerechten Prüfung mit den vorhandenen Kräften niemals auch nur angemessen wäre. Ausserdem würde die Revision den Überwachungsorganen der permanenten Kontrolle angeglichen werden, was aber mit der Revisionsabteilung gar nicht angestrebt wird. Die Ergebnisse nach dieser Art von Prüfung (nach Fleischmann) sollen letztlich auch nur darin bestehen, dass Fehler berichtigt bzw. abgestellt werden, bestenfalls noch darin, dass ein Abteilungsleiter seinen Fehler eingesteht und versichert, dass dieser künftig nicht mehr vorkommen wird. Das ist aber nicht

---

1) v. Fleischmann, a. a. O. Seite 25

Sinn und Zweck einer Prüfung, denn Fehler sollen ja nachhaltig ausgemerzt und unmöglich gemacht werden. Dadurch, dass die Geschäftsvorgänge lückenlos geprüft werden, ergibt sich gerade das, was man vermeiden wollte, nämlich, dass die Arbeit in den geprüften Abteilungen an Zuverlässigkeit und Genauigkeit verliert, weil man damit rechnet, dass sie ja sowieso von der Revision nachgeprüft wird. Das dürfte wohl nicht das Ziel der Prüfung sein. Wir vertreten hierzu die nachstehende Ansicht.

Wenn die Wirksamkeit der Prüfungen, die beispielsweise nur einmal jährlich einen bestimmten Prüfungszeitraum und ein begrenztes Prüfungsfeld ( Beispiel Lohnbüroprüfung) umfassen, gewahrt werden soll, so müssen die Prüfungsergebnisse die Veränderungen eines Zustandes zwischen der letzten Prüfung und der gegenwärtigen widerspiegeln, müssen sie Schlüsse über die organisatorischen Veränderungen ermöglichen und zu Erkenntnissen über die Notwendigkeit von Organisationsumstellungen und -verbesserungen führen. Die fortlaufende lückenlose Prüfung aller Geschäftsvorfälle führt nicht zu diesem Ergebnis und erzeugt bei den Revisoren eine gewisse Abgestumpftheit, die noch durch die unvermeidlichen schematischen Arbeiten gesteigert wird. Ausserdem - und das ist m. E. sehr wesentlich - ist in den von Fleischmann als typisch bezeichneten Beispielen für interne Revisionsarbeiten niemals etwas gesagt von möglichen positiven Vorschlägen oder Empfehlungen zur Verbesserung bestimmter Verwaltungsabläufe. Es fehlt also die von uns als notwendig anerkannte konstruktive Kritik in Form des Verbesserungsvorschlages. Und gerade dieser stellt ein wesentliches Moment der Dynamik in der Revision dar, die sich nicht mit einer neutralen Kritik begnügen darf. Es wäre geradezu betriebswirtschaftlich inkonsequent, und das kann sich keine Betriebswirtschaft leisten, wenn ein Revisor aufgrund seiner Erfahrung einen Mangel in der Organisation entdeckt, und wenn er diesen deshalb nicht beseitigen lässt, weil er nur Prüfer über die Einhaltung einer gegebenen Organisation ist. Eine solche Auffassung ist

m. E. nicht vertretbar.

Auch dürfte es zu einseitig sein, unter der unternehmens-eigenen Revisionsabteilung nur eine solche für ausgesprochene Organisationsprüfungen im Sinne Mechlers<sup>1)</sup> zu erblicken. Es muss allerdings auch zugegeben werden, dass in der Praxis die Aufgaben, die einer innerbetrieblichen Revisionsabteilung übertragen werden, so vielfältig nuanciert sein können, dass sich eine einheitliche Auffassung über die zweckmässigste und betriebswirtschaftliche vertretbare Aufgabenverteilung nur sehr zögernd durchsetzt. Lediglich bei den Banken dürfte die Gewähr dafür bestehen, dass Organisationsfragen und kaufmännische Prüfungen die ausschliesslichen Aufgaben einer Revisionsabteilung darstellen. Wir vertreten die Auffassung, dass Revisionsabteilung und Organisationsabteilung korrespondierende und gleichgestellte Kostenstellen sind, die sich beide ergänzen, nicht aber ausschliessen müssen.

#### c) Wege zur Einführung rationeller Verwaltungsarbeit

In unseren Ausführungen haben wir betont, dass eine ausgewogene Zusammenarbeit zwischen Revision und Organisation die Wirksamkeit der Verwaltungsrationalisierung erhöht. Die Rationalisierung im kaufmännischen Verwaltungswesen ist auch methodisch anders durchzuführen als bei Produktionsstätten, da von ihr meist mehr Betriebsangehörige erfasst werden als beispielsweise bei der Aufstellung einer automatischen Drehbank, durch die nur sehr wenige Arbeiter betroffen werden. Es müssen deshalb andere Wege beschritten werden, um zu diesem Ziel zu gelangen. Für den einzelnen schwer überschaubare neue Arbeitsmethoden bedürfen zur richtigen Anwendung fachgerechter Einführung. Die Wege, die dazu beschritten werden können, sind wie folgt zu skizzieren:

---

1) H. Mechler "Die betriebswirtschaftliche Organisationsprüfung" 1949, Berlin

Die Einführung neuer rationeller Arbeitsmethoden durch Vorträge (akkustische Methode) und die Einführung neuer rationeller Arbeitsmethoden durch schriftliche Bekanntgabe (optische Methode).

Hierbei ist es unwesentlich, ob und in welchem Masse Arbeitsmittel, wie Büromaschinen, Buchführungssysteme, Formulare, Arbeitsfolge und Arbeitsplatzgestaltung, oder nur Arbeitsmethoden der Rationalisierung unterworfen sind; meist werden Arbeitsmethoden und Arbeitsmittel zusammen geprüft und durch Kombinationen rationeller gestaltet. Wir sind bestrebt, die Wege aufzuzeigen, die im Zusammenhang mit Verbesserungsvorschlägen der Revisionsabteilung im kaufmännischen Verwaltungsbereich Bedeutung erlangt haben und die von der Organisationsabteilung beschriftet werden.

a) Die Einführung neuer rationeller Arbeitsmethoden und organisatorischer Abläufe durch vorträge (akkustische Methode)

Im Wege der mündlichen Unterrichtung kann eine grosse Zahl von Betriebsangehörigen mit einer neuen Verwaltungsorganisation oder einer neuen Arbeitsmethode vertraut gemacht werden. Diese Methode hat den Vorzug, dass in Frage und Antwort sofort etwa entstehende Unklarheiten beseitigt werden können. Zudem ist die Möglichkeit gegeben, Beispiele betriebsnah vorzutragen und zu erläutern. Meist wird durch ansprechendes Anschauungsmaterial - Film, Lichtbilder, vergrösserte Muster, Probeabläufe in Form von schematischen Darstellungen, Diagrammen usw. (Verbindung mit der optischen Methode) - die Wirksamkeit der Einführungsvorträge gefördert. Das unmittelbare Ansprechen des Betriebsangehörigen trägt mit dazu bei, dass er sich mit dem neuen Verfahren unter der fachlichen Anleitung besser und schneller vertraut macht, als wenn das ihm selbst überlassen bliebe.

cb) Die Einführung neuer rationeller Arbeitsmethoden durch schriftliche Bekanntgabe (optische Methode)

Die Unterrichtung durch Verwaltungsanweisungen und Arbeitsanweisungen wird dann angewandt, wenn alle Betriebsangehörigen nach einem neuen System arbeiten sollen. Alle Mitarbeiter müssen in diesem Falle gleichzeitig und termingerecht unterrichtet werden, damit zu dem festgesetzten Zeitpunkt einheitlich gearbeitet wird. Ausserdem hat die schriftliche Bekanntgabe den Vorteil, dass sie dem Ausführenden gewissermassen als Nachschlagwerk immer zur Hand ist. Als Grundlage seines Handelns ist sie ihm unentbehrlich. Unter den möglichen Anwendungsformen wollen wir hier drei herausgreifen, um deren unterschiedliche Anwendungsbereiche herauszustellen.

Die Organisationsanweisung (oder Verwaltungsanweisung) gilt generell für alle Betriebsangehörigen und alle Abteilungen nach ihrem Anteil an dem in der Organisationsanweisung geregelten Sachgebiet. Sie tritt automatisch auch für die Betriebsangehörigen sofort und unmittelbar in Kraft, die vielleicht nur einmal und vorübergehend mit der neuen Organisation in Berührung kommen. Sie wird systematisch allen Abteilungen bekanntgegeben und enthält für einzelne **Sachgebiete** nur Rahmenvorschriften, die der Ergänzung im einzelnen durch den Abteilungsleiter bedürfen. Hierdurch wird ausreichend Freiheit für Ergänzungen in einzelnen Abteilungen durch Sonderregelungen gelassen, die aber den gesteckten Rahmen nicht überschreiten dürfen. Zukünftigen Änderungen soll damit ebenfalls begegnet werden. Gebräuchlich ist auch die Herausgabe von Nachträgen bei wesentlichen Änderungen in der Organisation, doch sollen diese nur sehr sparsam herausgebracht werden, da sie die Übersichtlichkeit empfindlich stören können.

Der in der Organisationsanweisung geregelte Arbeitsablauf muss sachlich unmissverständlich dargestellt

sein, da ein grosser Personenkreis angesprochen wird. Zu beachten sind besonders Punkte, wie z. B. der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Anweisung, der Zeitpunkt des Ausserkrafttretens bisher bestehender Richtlinien, Hinweise auf noch gültige und unverändert gebliebene Vorschriften und die Anfertigung von Ausführungsbestimmungen (Arbeitsanweisungen) innerhalb einzelner Abteilungen (siehe folgenden Abschnitt über die Arbeitsanweisung). Die Organisationsanweisung hat im Betriebsleben "Gesetzeskraft", d. h., sie ist wie eine unbedingte Anordnung, wie ein Gesetz der Geschäftsleitung einzuhalten, bei deren Nichtbeachtung empfindliche Störungen des Betriebsablaufes eintreten können. Sie wird selbstverständlich vor ihrer Publikation von der Geschäftsleitung, die die letzte Entscheidung für die Herausgabe bzw. für die Anordnung trägt, ausdrücklich genehmigt. Werden spätere Verstösse gegen den Inhalt der Organisationsanordnung festgestellt, so ergibt der Einzelfall welche Massnahmen zu ergreifen sind, um die durch die Organisationsanweisung geschaffene Ordnung wieder herzustellen bzw. zu erhalten. Die Abteilungsleiter haben die Anwendung der Organisationsanweisung verantwortlich zu überwachen.

Die Arbeitsanweisung hat grundsätzlich für die Abteilung bzw. untergeordnete Kostenstelle die gleiche Bedeutung wie die Organisationsanweisung für den Gesamtbetrieb. Während die Organisationsanweisung meist eine Rahmenvorschrift darstellt, werden mit Arbeitsanweisungen die Rahmenbestimmungen ausgefüllt und Einzelheiten in den Abteilungen geregelt. Es wird damit erreicht, dass die Übersichtlichkeit der vorangegangenen Organisationsanweisung gewahrt bleibt, während die für die Abteilungen wichtigen Bestimmungen in der Arbeitsanweisung ausgelegt und ausführlich interpretiert werden. Sie darf jedoch ihrem Charakter entsprechend ihre Gültigkeit nicht über den Abteilungsbereich hinaus ausdehnen und in andere Kompetenzen eingreifen. Ihr Geltungs-

bereich bleibt auf die einzelne Abteilung, für die sie gearbeitet ist, beschränkt. Grundsätzlich ist ihre ergänzende Eigenschaft zur Organisationsanweisung hervorzuheben, ohne die sie selbst nur Stückwerk wäre. Die Herausgabe der Arbeitsanweisung wird daher nicht dem Abteilungsvorstand allein überlassen bleiben dürfen, da immer wieder Belange korrespondierender Abteilungen zu koordinieren sind. So werden sie nur von der Organisationsabteilung, der Revisionsabteilung und dem Abteilungsvorstand gemeinsam beraten. Verantwortlich für die Ausführung und Einhaltung der Arbeitsanweisung bleibt der **Abteilungsvorstand**.

Der einfachste Weg, eine Organisationsänderung einzuführen, führt über die Mitteilung (Hausmitteilung, Kurzmitteilung oder ähnlich genannt). Mit ihr werden weniger umfangreiche Verbesserungen, Anregungen oder Empfehlungen den Abteilungen bekanntgegeben. Der angesprochene Kreis von Betriebsangehörigen braucht nicht gross zu sein. Trotzdem ist ihre Wichtigkeit für die Einführung rationeller Verwaltungsmethoden deshalb keineswegs geringer. Die Verwendbarkeit erstreckt sich auf eine Vielzahl von Einzelmassnahmen im täglichen Betriebsleben. Sie ist ausserdem der billigste Weg für die Durchführung rationeller Massnahmen.

Im allgemeinen müssen Organisationsrichtlinien und deren Änderungen schriftlich niedergelegt und auf einem der obengenannten Wege den Betriebsangehörigen zur Kenntnis gebracht werden. Kurzfristige mündlich erteilte Anweisungen sind daher sofort durch schriftliche Feststellungen zu ersetzen.

d) Die Mitwirkung der Revisionsabteilung bei der Rationalisierung über den Weg der Organisationsprüfung

Wir hatten bisher die Notwendigkeit einer Zusammenarbeit zwischen der Revisions- und der Organisationsabteilung erkannt und ebenfalls im Sinne einer rationalen Gestaltung der Verwaltungsarbeit gefordert. Die Revisionsabteilung ist bei allen ihren Prüfungen zugleich auch eine an die Betriebsorganisation gebundene Abteilung, denn sie kann diese nur anhand der gültigen Organisationsvorschriften prüfen. Gemäss ihrem Zweck, dem Betriebsganzen zu dienen, ist sie selbst als Organ des Betriebes so eng an die Organisation gebunden, dass die Vornahme von Prüfungen ohne eine gleichzeitige Revision der betrieblichen Organisationsgrundsätze nur einen verhältnismässig geringen Wirkungsgrad hätte. Als dem Betrieb organisch eingegliedert Bestandteil nimmt sie die Verpflichtung auf sich, zugleich bei der Feststellung von Unrichtigkeiten die Ursachen, die zu den Beanstandungen führten, zu erforschen und herauszustellen. Ohne die gleichzeitige Ursachenprüfung des betreffenden bemängelten Sachverhaltes wäre die Revisionsabteilung kein wirksames Instrument für die Überwachung und rationelle Gestaltung des Betriebsablaufes.

Ein Einfluss zu dem Zweck, die Rationalisierung im Betriebsablauf immer stärker zu verwirklichen, kann sowohl von der Revisionsabteilung als auch von der Organisationsabteilung ihren Ausgang nehmen. Es ist Voraussetzung, dass betrieblichen Rationalisierungsmassnahmen notwendigerweise Organisationsprüfungen vorausgehen müssen, die bestimmend sind für das Ausmass, die qualitative Durcharbeitung und die Tiefe der zu ergreifenden Massnahmen. Es kann einmal sein, dass sich aus den Prüfungen entsprechend dem Aufgabenbereich der internen Revision Organisationsänderungen ergeben, die im Verbesserungsvorschlag des Prüfungsberichtes ihren ersten Niederschlag

finden und erst dann auf Geheiss der Direktion über die planende und gestaltende Tätigkeit der Organisationsabteilung verwirklicht werden. Hier liegt der einfache Weg der Einflussnahme vor, zu rationellen Arbeitsmethoden zu gelangen. Ihr Anlass geht von der Revisionsabteilung aus. Der erste Anstoss kann zweitens auch von der Organisationsabteilung ( oder von einer anderen Abteilung) ausgehen, wenn sie eine Möglichkeit sehen sollte, erfolgversprechende Massnahmen anwenden zu können. Ohne eine gründliche Prüfung des in Frage stehenden Problems ist sie jedoch nicht in der Lage, die erforderlichen Schritte mit dem vorausberechneten Erfolg durchzuführen. Hier führt der Weg ebenfalls über die interne Revision, die nach der Prüfung des Sachverhaltes der Organisationsstelle den gewünschten Einblick in das Problem vermitteln kann und ihrerseits dazu mit entsprechenden Vorschlägen zur Lösung aufwartet. Aus dieser Arbeitssynthese, die Ausdruck einer organischen Zusammenarbeit ist, geht die Erkenntnis hervor, dass durch Zusammenarbeit in der rationellen Betriebsgestaltung bedeutende Erfolge erzielt werden können.

Wir hatten im Kapitel II/6 S. 80 die Bewertungsfrage bei der betrieblichen Revisionsabteilung angeschnitten. Wir möchten hier diesen Ausführungen noch einige grundsätzliche Bemerkungen hinzufügen. Es war dort die Rede vom Nutzen, der aus der Arbeit der Revisionsabteilung gezogen werden könne. Bei betriebswirtschaftlich geleiteten Abteilungen dieser Art entspricht die Führung und Arbeitsweise selbst schon dem Rationalprinzip. Wir führten bereits an, dass sie infolge ihrer Organisationskenntnis gründlicher in die Prüfungsproblematik eindringen kann als eine Fremdrevisi-  
sion bei gleichem Zeitaufwand. Bei der Prüfungsarbeit in den einzelnen Betriebsabteilungen kann sie ohne wesentliche Zeitverluste der dort beschäftigten Betriebsangehörigen unbehindert und selbständig ihren Aufgaben nachgehen. Eine Arbeitsunterbrechung und damit

die Entstehung von Verlustzeiten bei den zu prüfenden Abteilungen wird weitgehend vermieden. Nehmen wir an, eine Fremdrevision müsste zu den gleichen Arbeiten eingesetzt werden, so wird sich anhand der Kostengestaltung und Kostenkontrolle sehr bald zeigen, dass nicht nur der Kostenaufwand dieser Prüfung den der internen Revision sehr bald übersteigen würde, auch in der geprüften Abteilung würden infolge des Zeitausfalls, verursacht durch die Unterstützung der fremden Prüfer, erheblich höhere Kosten anfallen. Die Organisationsgebundenheit der Revisionsabteilung trägt also in sich die Vorzüge einer rationellen Arbeitsweise, die einen störungsfreien Arbeitsablauf gewährt und trotzdem die Prüfung der Vorgänge ermöglicht. Es darf also gesagt werden, dass die Revisionsabteilung bei dieser Arbeitsweise einen nicht unbedeutenden Rationalisierungsfaktor darstellt, und zwar in zweifacher Hinsicht,

- 1) da von ihr positive Vorschläge zur Verbesserung der betrieblichen Organisation ausgehen und
- 2) da sie in ihrer rationellen Arbeitsweise selbst als ein Produkt rationaler Betriebsgestaltung zu verstehen ist.

e) Die Neuorganisation und Verbesserung der bestehenden Organisation als Revisionsaufgabe

In allen Betriebswirtschaften befindet sich die Betriebsorganisation im Fluss. Neue Organisationsformen und -mittel werden geschaffen, bestehende werden durch Verbesserungen den neuen Verhältnissen angepasst. Es wäre daher denkbar, dass für die interne Revisionsabteilung diese Veränderungen in der Regel auch eine Ausdehnung ihrer Prüfungsaufgaben bedeuten könnte, und damit ergäbe sich ein wachsender Einfluss auf die Betriebsrationalisierung. Hierfür ein Beispiel:

Ein Unternehmen geht dazu über, anstatt im Wege der Stichtagsinventur nunmehr über die permanente Inventur

seine Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen aufzunehmen. Soll die permanente Inventur steuerlich Finanzamt anerkannt werden, ist deren Durchführung bestimmte Voraussetzungen geknüpft, so

- 1) an das Bestehen einer ordnungsgemässigen Lagerbuchführung,
- 2) an die körperliche Aufnahme sämtlicher Arten der Vorratsgüter mindestens einmal während des Geschäftsjahres. Abweichungen gegenüber den Sollbeständen der Lagerbuchführung müssen festgestellt und sorgfältig geprüft werden,
- 3) an die körperliche Aufnahme durch Personen, die weder in der Lagerverwaltung noch in der Lagerbuchführung tätig sind (neutrale Prüfungsgruppe),
- 4) an die körperliche Aufnahme nach einem Plan; die festgelegten Aufnahmetermine dürfen der Lagerverwaltung und der Lagerbuchführung nicht bekannt sein,
- 5) an die Anfertigung von Ergebnisniederschriften (Protokollen) über die körperlichen Aufnahmen und die Korrektur der Soll-Bestände.

Die unternehmenseigene Revisionsabteilung im Zusammenwirken mit der Organisationsabteilung wird mit der Einführung der permanenten Inventur und der Lösung der Aufgaben, wie sie sich aus den Voraussetzungen nach den Punkten 1 - 5 ergeben, betraut. Ihr Aufgabengebiet wächst über die im Rahmen ihrer Prüfungsaufgaben festgelegten allgemeinen Lagerprüfungen (Beständeprüfungen) hinaus. Sie übernimmt eine Sonderaufgabe.

Für die Revisionsabteilung zeigt dieses Beispiel, dass sich ihre Einfluss-Sphäre auf die Prüfung und die Anpassung der bestehenden Organisation an neue Verhältnisse einstellen muss. Infolge ihrer Organisationsgebundenheit bei ihren Prüfungen muss sie darauf bedacht sein, Ursachen, die die Wurzel für Beanstandungen im neuen Verwaltungsablauf sein könnten, wenn möglich schon bei der Planung zu erkennen und zu beseitigen. Aber auch für den überorganisierten oder den unterorganisierten Bestand müssen im Rahmen der Mitwirkung und Prüfung

von der Revisionsabteilung Anregungen zu deren Vermeidung ausgehen.

Echte Rationalisierung führt zu einem Rationalisierungserfolg, den nachzuweisen ein Problem der Kosten- und Vergleichsrechnung ist. Im Bereich der technischen Rationalisierung ist der Nachweis rechnerisch dadurch gegeben, dass man in einer Vergleichsrechnung Kosten und Wirkungsgrad vor und nach den Rationalisierungsmassnahmen zusammenstellt und, projiziert auf die Zeit, daraus einen positiven (oder negativen) Erfolg ersichtlich machen kann. Wem dieser Rationalisierungserfolg zuzuschreiben ist, das festzustellen dürfte bereits schwieriger sein, da er von verschiedenen Faktoren abhängig sein kann. (Faktoren: Technische Ausgestaltung und Wirkungsgrad des Arbeitsmittels, Nutzungsgrad, Einkauf und Planung, Personalbesetzung, um nur einige zu nennen).

Wird in der kaufmännischen Verwaltung eine echte Rationalisierung ausgelöst, muss dem Ideenträger gerechterweise ein Erfolg - auch wenn er nicht messbar sein sollte - zugeschrieben werden. In Betracht kommen hierbei in erster Linie die Revisionsabteilung und die Organisationsabteilung, da beide Abteilungen in der Regel massgebend an der Rationalisierung beteiligt sind. Aber eine Messbarkeit dürfte auf Schwierigkeiten stossen, wäre jedoch mit Näherungswerten durchaus denkbar. Wichtiger als die Zurechnung des Erfolges dürfte sein, dass durch die Zusammenarbeit der Abteilungen überhaupt ein möglichst grosser Erfolg zu Gunsten des ganzen Unternehmens erzielt wird.

## 2) Zusammenfassung

Die in den vorstehenden Hauptabschnitten herausgestellten Aufgaben und Beziehungen zwischen einer von uns beschriebenen unternehmenseigenen Revisionsabteilung und der Organisationsabteilung als Trägerin der Betriebsrationalisierung führen zu dem nachstehenden Funktionsbild einer Revisionsabteilung:

- 1) Revisionsfunktion (Grundfunktion)  
Die Revisionsabteilung hat als betriebliches Revisionsorgan die betriebswirtschaftlich richtige Abwicklung der Geschäftsvorfälle und die betriebliche Wertbewegung sowie deren ordnungsmässige Verbuchung durch Prüfungen zu überwachen.
- 2) Organisationsfunktion (Unterfunktion von 1)  
Infolge ihrer "Organisationsgebundenheit" ist sie zu Organisationsprüfungen befähigt und berufen.
- 3) Rationalisierungsfunktion  
Im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit übt die Revisionsabteilung über Rationalisierungsvorschläge einen konstruktiven Einfluss auf die Organisationsabteilung als Trägerin der Betriebsrationalisierung aus.
- 4) Prüfungsorgan  
Die Revisionsabteilung ist nicht Ausführungsorgan der Organisationsabteilung. Sie ist vollkommen unabhängig und steht über derselben. Die räumliche und sachliche Trennung zwischen Revisions- und Organisationsabteilung ist anzustreben, doch darf darunter die wirksame Zusammenarbeit auch besonders im Hinblick auf die Betriebsrationalisierung keinesfalls leiden.
- 5) Erfolgsfaktor  
Die Revisionsabteilung stellt einen nicht messbaren, jedoch sehr nachhaltig wirkenden Erfolgsfaktor dar.

Jede Prüfung ist gleichzeitig eine Kritik an einem abgelaufenen oder gegenwärtigen Status und ist in ihrer Wirkung auf die Zukunft eingestellt. In Verbindung mit einem Vorschlag zur Verbesserung der von der Revisionsabteilung geprüften Arbeitsmethoden trägt sie zur

Steigerung der Produktivität der Arbeit bei.

Bei der Errichtung von betrieblichen, d. h. von unternehmenseigenen Revisionsabteilungen sind zur Erzielung des günstigsten Wirkungsgrades die genannten Funktionen zu berücksichtigen. Eine Revisionsabteilung, die in der Ausführung ihrer Aufgaben behindert wird und nicht über die Bewegungsfreiheit verfügt, die zu einer erfolgreichen Arbeit notwendigerweise erforderlich ist, wird in ihrer Leistungsfähigkeit gemindert sein. Bei der Einrichtung der Kostenstelle Revisionsabteilung darf sich die Unternehmensleitung niemals von dem Gedanken an neue Kosten leiten lassen, sondern davon, dass die unternehmenseigene Revisionsabteilung als betrieblicher Erfolgsfaktor das Betriebsergebnis nachhaltig positiv zu beeinflussen vermag. Eine "funktionierende" Revisionsabteilung ist dazu berufen, der rationellen Betriebsgestaltung zu dienen und ihr stetig neue Impulse zu vermitteln.

# Literaturverzeichnis

- |                              |                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Adler-Düring-Schmaltz        | "Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft" 1948                                                                                                                                      |
| Auffermann, J. D.            | "Die Prüfung der Kostenrechnung" Stuttgart, 1947, 1. Auflage                                                                                                                                   |
| Beham, P.                    | "Das deutsche Pflichtprüfungswesen" Berlin 1940                                                                                                                                                |
| Berger, K.                   | "Kreditwürdigkeitsprüfung und Kreditgutachten" Berlin 1949, 2. Aufl.                                                                                                                           |
| Berg, K.                     | "Wie wird geprüft" Hamburg 1942, 2. Aufl.                                                                                                                                                      |
| Bruck, W. F.                 | "Die volkswirtschaftliche Bedeutung des WP" Berlin 1932, 1. Aufl.                                                                                                                              |
| Brauns, R.                   | "Die Geheimnisse um den Lagerumschlag" Stuttgart 1933, 1. Aufl.                                                                                                                                |
| Erich, W.                    | "Prüfungsbericht über den Jahresabschluss einer AG" Berlin 1941, 2. Aufl.                                                                                                                      |
| Fechtner, K.                 | "Leitfaden für Organisation und Revision" Essen 1951, 1. Aufl.                                                                                                                                 |
| Fleischmann, R.              | "Die betriebseigene Revision in einem Grossbetrieb des Maschinenbaus" Dissertation 1926, Köln                                                                                                  |
| Friedlinghaus, O.            | "Der Beruf des Wirtschaftsprüfers" Berlin 1932, 2. Aufl.                                                                                                                                       |
| Gerstner, P.                 | "Revisionstechnik" Berlin 1940 6. Auflage.                                                                                                                                                     |
| Giroud, E.                   | "Handbuch der Buch- und Bilanzprüfung in der Schweiz" Zürich 1945                                                                                                                              |
| Gnam, A.                     | "Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung" Nürnberg 1950, 2. Aufl.                                                                                                                               |
| Gottschalk, H.               | "Die Lehren aus den Aktienskandalen der Nachkriegszeit" Frankfurt 1934, 1. Auflage                                                                                                             |
| Hintner, O.                  | "Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft" München-Berlin-Leipzig 1926<br>"Die Kreditsicherung durch den Treuhänder" Erlangen 1934<br>"Praxis der Wirtschaftsprüfung" Stuttgart 1949 |
| Hertlein, A.<br>Meissner, K. | "Abschluss und Prüfung der AG und GmbH" Leipzig 1941, 2. Aufl.                                                                                                                                 |

- Henzel, F. "Verlustquellen der Industrie" Wiesbaden 1951, 1. Aufl.
- Hanfland, C. "Rationalisierung durch Planarbeit" Stuttgart 1949, 1. Aufl.
- Isaac, A. "Revision und Wirtschaftsprüfung" Wiesbaden 1951, 1. Aufl.
- Hunke, E. "Bibliographie des Wirtschaftstreuhandwesens" Köln 1939, 1. Aufl.
- Klebba, W. "Revisionspraxis" Nürnberg-Darmstadt-Düsseldorf-Berlin, 4. Aufl. 1953
- Kessler, E. "Abschluss-, Bilanz- und Betriebsprüfung" 414 Revisionsfragen, Stuttgart 1951, 1. Aufl.
- Kalveram, W. "Die Prüfung der Kreditwürdigkeit" Berlin, 1937, 3. Aufl.
- Kunze, H. H. "Praktische Rationalisierung im Industriebetrieb" Wiesbaden 1953
- Leitner, F. "Die Kontrolle der kaufmännischen Unternehmung" Frankfurt 1934, 4. Aufl.
- Mechler, H. "Die betriebswirtschaftliche Organisationsprüfung" Berlin 1949
- Meltzer, H. "Vademecum zum Deutschen Revisorenspiegel" Berlin-Leipzig-Wien 1935
- Nertinger, J. "Wie prüft man einen Jahresabschluss? Unter besonderer Berücksichtigung der Berichtstechnik" Stuttgart 1949
- Obst-Hintner "Geld-, Bank- und Börsenwesen" Stuttgart 1955, 34. Aufl.
- Post, H. "Die Unterschlagung und ihre Bekämpfung" Düsseldorf 1953,
- Post, H. "Das wirtschaftliche Gutachten" München 1950, 1. Aufl.
- Wöhl, K.
- Prion W. "Betriebsprüfung, Wirtschaftsberatung und der Wirtschaftsprüfer" Berlin 1931 1. Aufl.
- Pentzlin, K. "Arbeitsrationalisierung" München 1954
- Rössle, K. "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre" München 1954, 3. Aufl.
- RKW-München "Betriebs- und Arbeitswissenschaften" München 1954
- "Wirtschaftlicher Aufbau neuer Betriebe" München 1952, 2. Aufl.
- Schmidt, H. "Revision und Kontrolle im Sparkassenbetrieb" München 1943, 2. Aufl.

- Schmidt, W. "Die Staatliche Preis- und Kostenprüfung" Stuttgart 1942
- Schmitt, F. A. "Betriebsprüfung und Steuerfahndung" Ludwigshafen 1951, 1. Aufl.
- Schmitt, F. A. "Das Revisions-Universum" Berlin-Bielefeld-München 1953
- Schmitt, K. "Die Preisprüfung als Sonderfall der kaufmännischen Betriebsprüfung" Wiesbaden 1941, 1. Aufl.
- Seuthe, H. "Die Gliederung der Verwaltung in der westdeutschen Grossindustrie" Dissertation 1921, Köln
- Sponheimer, J. "Das kaufmännische Revisionswesen in Deutschland" Berlin-Leipzig-Wien 1925
- Urwick, L. "Das Wesen der Rationalisierung" Stuttgart 1930, 1. Aufl.
- Wisbert, E. "Technische und kaufmännische Rationalisierung des Fabrikbetriebes" Zürich 1950, 1. Aufl.
- Zimmermann, E. "Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb" Essen, 1954

### Zeitschriften

- "Die Wirtschaftsprüfung" Betriebswirtschaftliches Archiv und Fachorgan für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen. Jahrgang 7, 8 und 9
- "Der Betriebsberater" Zehntagedienst für Wirtschafts-, Steuer- und Sozialrecht, Jahrgang 9, 10 und 11
- "Der Volkswirt" Wirtschafts- und Finanzzeitschrift, Jahrgang 8, 9 und 10
- "Rationalisierung" Monatsschrift des Rationalisierungs-Kuratoriums der Deutschen Wirtschaft, Jahrgang 6 und 7

Aufsätze

- Eichelberger, A. "Aufstellung und Anwendung des Revisionsplanes" Die Wirtschaftsprüfung, Jahrgang 7/Heft 9 u. 10 Seite 197 u. 227
- Girgensohn, W. "Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlussprüfers" Die Wirtschaftsprüfung, Jahrg. 8/Heft 7 Seite 153
- Graf, W. "Organisationsprüfungen" Die Wirtschaftsprüfung, Jahrg. 8/Heft 18 Seite 416
- Kirchhauff, A. "Reformvorschläge zum deutschen Aktiengesetz im Spiegel des neuen schwedischen Rechts" Die Wirtschaftsprüfung, Jahrg. 7/Heft 10/ Seite 222
- Koch, W. "Zur Reform des Aktiengesetzes" Der Wirtschaftsprüfer, Jahrg. 1952, Heft 7/Seite 172 ff.
- Hasenack, W. "Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle" Die Wirtschaftsprüfung, Jahrg. 8 Heft 18/Seite 418
- Petersen, H. "Gedanken zur unternehmenseigenen Revision" Die Wirtschaftsprüfung, Jahrg. 8/Heft 17 Seite 389
- Pfeiffer, G. "Aufgabengliederung und Bedeutung der Revisionsabteilung" Der Betrieb 1954, Seite 601 - 603
- Konneberger, A. "Die Notwendigkeit innerbetrieblicher Kontrollen" Die Wirtschaftsprüfung, Jahrg. 6/Heft 20/Seite 461
- Kampller, K.R. "Die Organisation des Einkaufs und der Rechnungsprüfung" Die Wirtschaftsprüfung, Jahrg. 8/Heft 21/Seite 495
- Sweerts-Sporck, F. "Reformvorschläge zum Aktiengesetz" Der Volkswirt, Jahrg. 1955, Heft 6 Seite 11
- Vaubel, L. "Weg zur Entlastung der höheren Betriebsführung" Rationalisierung, Jahrg. 6/Heft 1/Seite 5

sonstige Erwähnung

- Arbeitskreis Dr. Krühe der Mahmalenbachgesellschaft, "Die Unternehmensorganisation, Aufgaben und Abteilungsliederung in der industriellen Unternehmung" 2. Aufl. 1954, Köln

- "Wie geht der amerikanische Wirtschaftsprüfer vor?" Leitsätze des American Institute of Accountants, übersetzt von W. Scharper, Berlin 1938
- "Permanente Inventur statt Stichtag-Inventur" Betriebswirtschaftsblatt des VDMA - Verein Deutscher Maschinenbau Anstalten e. V. BwB 5, März 1955
- "Vorschläge zur Aktienrechtsreform" des Arbeitskreises Aktienrechtsreform im Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. Düsseldorf 1956
- "Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer" Stuttgart 1948



## Lebenslauf

|                           |                                                                                                          |
|---------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Name                      | Hubert Grun                                                                                              |
| Geburtstag                | 30. Oktober 1926                                                                                         |
| Geburtsort                | Hemmersdorf Krs. Frankenstein<br>(Schlesien)                                                             |
| Staatsangehörigkeit       | deutsch                                                                                                  |
| Familienstand             | verheiratet - 2 Kinder                                                                                   |
| <u>Schulbildung</u>       |                                                                                                          |
| 1933 - 1937               | 4 Jahre Volksschule Frankenstein                                                                         |
| 1937 - 1944               | Höhere Schule in Frankenstein und<br>Gross Strehlitz (Oberschlesien)                                     |
| <u>Werdegang bis 1957</u> |                                                                                                          |
| 1944                      | Einberufung zur Wehrmacht                                                                                |
| 1945                      | Verwundung im Osten                                                                                      |
| 1946                      | Lazarettentlassung                                                                                       |
| 1946 - 1949               | Beschäftigung als Wirtschaftsver-<br>walter bei der Sozialversicherungs-<br>anstalt Sachsen              |
| 1950                      | Volontär im Bankhaus Seiler & Co.,<br>München                                                            |
| 1950 - 1953               | Studium der Betriebswirtschafts-<br>lehre an der Universität München                                     |
| 1953                      | Staatsexamen für Diplom-Kaufleute<br>in München                                                          |
| 1953 - 1957               | Mitarbeiter in der Revisionsabtei-<br>lung der Klöckner-Humboldt-Deutz AG,<br>Werk Magirus in Ulm/Donau. |

München, den 19. Dezember 1957





